

FAST DRIFTSSTED I NORSK RETTSPRAKSIS

En gjennomgang av ni høyesterettsdommer som behandler
skatteavtalenes regel om skatteplikt for fast driftssted

Kandidatnummer: 347

Veileder: Erik-Friis Fehn

Leveringsfrist: 1. desember 2005

Til sammen 17 834 ord

01.05.2006

Innholdsfortegnelse

<u>1</u>	<u>INNLEDNING</u>	<u>1</u>
1.1	OPPGAVENS TEMA	1
1.2	OVERSIKT OVER AVHANDLINGEN	3
1.3	FAST DRIFTSSTED	5
1.4	SKATTEAVTALER OG DERES FORHOLD TIL NORSK INTERN RETT	7
1.5	GRUNNLEGGENDE HENSYN	10
1.5.1	HENSYNET TIL NORSKE SKATTEFUNDAMENTER	10
1.5.2	UNNGÅ DOBBELTBESKATNING	11
1.5.3	REGELEN INNEBÆRER EN GRENSEDRAKNING MELLOM BESKATNINGSRETTE TIL KILDESTATEN OG BESKATNINGSRETTE TIL HJEMSTATEN	11
1.5.4	FORDELINGSPERSPEKTIV – I HVILKEN GRAD IVARETAS HENSYN TIL U-LAND OG I-LAND	12
1.6	METODE	12
<u>2</u>	<u>REGELENS BETYDNING I NORSK RETT</u>	<u>14</u>
2.1	UTENLANDSK SELSKAP DRIVER VIRKSOMHET I NORGE	14
2.2	NORSK SELSKAP DRIVER VIRKSOMHET I UTLANDET	15
<u>3</u>	<u>FAST DRIFTSSTED I NORSK RETTSPRAKSIS</u>	<u>15</u>
3.1	HVILKE SPØRSMÅL ER BEHANDLET I DOMMENE	15
3.2	MIN BEHANDLING AV DOMMENE	17
<u>4</u>	<u>DE ENKELTE DOMMENE</u>	<u>17</u>

4.1	KRAVET TIL FASTHET	17
4.1.1	Rt-1984-99 ALASKADOMMEN	17
4.1.2	Rt-1994-752 ALPHAWELL	25
4.1.3	RT-2004-957 ELFENBENSKYSTEN	36
4.2	Rt-1997-653 SIEMENS – MONTERING ELLER ARBEIDSUTLEIE	42
4.3	Rt-2001-512 SAFE SERVICE - ER DET ET VILKÅR AT DET RENT FYSISK UTØVES VIRKSOMHET I NORGE	46
4.3.1	SAMMENDRAG	46
4.3.2	TOLKNINGSSPØRSMÅL SOM DOMMEN BEHANDLER	47
4.3.3	RETTENS TOLKNING OG SUBSUMPSJON	47
4.3.4	DOMMENS BIDRAG TIL TOLKNINGEN AV REGELEN OM FAST DRIFTSSTED	49
4.4	DOMMER SOM BEHANDLER TILORDNINGSSPØRSMÅL	50
4.4.1	Rt-1994-132 UNCLE JOHN	51
4.4.2	Rt-1995-455 SAFE REGALIA	57
4.4.3	Rt-1998-794 B.J. SERVICES	61
4.4.4	Rt-2002-718 HEEREMA 3	62

1 INNLEDNING

1.1 OPPGAVENS TEMA

Selskaper som driver virksomhet i flere stater kan komme i den situasjonen at de blir avkrevd skatt for en og samme inntekt både av sin hjemstat og av staten der inntekten har sin kilde. Resultatet kan bli internasjonal dobbeltbeskatning.

Etter at OECD kom med sin *Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital* (heretter forkortet OECSs mønsteravtale) i 1963, har den blitt lagt til grunn for de fleste avtaler som regulerer retten til inntektsbeskatning mellom stater.¹ I mønsteravtalen er retten til å beskatte virksomhetsinntekt regulert artikkel 7 nummer 1 som har denne ordlyden:

” The profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein”

Utgangspunktet er altså at hjemstaten har beskatningsrett etter globalinntektsprinsippet. Virksomhet som drives i en annen stat gjennom et fast driftssted (permanent establishment) der, kan imidlertid bli beskattet av driftsstedsstaten.

Dersom det foreligger et fast driftssted pålegger mønsteravtalens artikkel 23 selskapets hjemstat å lempe beskatningen slik at dobbeltbeskatning unngås.

¹ Fredrik Zimmer: Internasjonal inntektsskatterett – Universitetsforlaget 2003, s. 75

Mønsteravtalen løsning på dobbeltbeskatningsproblemet er altså ikke å tillegge hjemstaten eller kildestaten eksklusiv beskatningsrett, men det kompromiss som ligger i kildestatens rett til å beskatte fast driftssted.

Fast driftssted defineres i mønsteravtalens artikkel 5. Første ledd i bestemmelsen har denne ordlyden:

”For the purposes of this Convention, the term ”permanent establishment” means a fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried on”

Norsk rettspraksis rundt bestemmelsen har særlig tatt for seg hva det innebærer at forretningsstedet skal være ”fast” (”fixed”) og hva som ligger i vilkåret om at virksomheten må være drevet ”gjennom” (”through”) forretningsstedet.

Som det vil fremgå av min gjennomgang av dommene, forutsetter definisjonen av fast driftssted at det foretas grensedragninger som kan virke lite adekvate ut i fra dagens samfunn. Det gjelder særlig internasjonal handel med tjenester. Hvorfor skal for eksempel en konsulent som utfører sitt arbeid fra flere ulike kontorer bli vurdert annerledes enn en som har et fast kontor? Essensen ligger jo i det arbeidet han utfører. Om han gjør sin jobb fra ett eller flere kontorer burde være underordnet. Forklaringen på at det oppstår slike spenninger mellom regelverket og den økonomiske virkelighet kan være at samfunnet har gjennomgått vesentlige endringer siden mønsteravtalen ble utarbeidet. Jeg vil i min gjennomgang av dommene kommentere om Høyesterett kunne ha tatt mer hensyn til slike hensyn for eksempel ved å velge en mer dynamisk fortolkning av mønsteravtalen.

Min analyse av dommene har som formål å klargjøre innholdet av skatteavtalenes begrep ”fast driftssted”. Dommenes betydning for den fremtidige rettstilstanden, deres prejudikatsvirkning, vil derfor stå sentralt.

Det viktigste elementet i dommenes prejudikatsvirkning er rettens anførte ratio decidendi, altså den begrunnelsen retten gir. En vesentlig del av min besvarelse vil derfor bestå i en presisering av denne.

Obiter dicta er det mange av i dommene. Retten tar opp og drøfter tolkningsspørsmål som ikke er nødvendige for dommen. Noen ganger konkluderer retten med at en tolkning er den riktige. Andre ganger reiser retten spørsmålet og kommer med synspunkter uten å konkludere. I disse tilfellene kan man trekke mer eller mindre sikre slutninger om hva som er rettens oppfatning. Jeg vil i besvarelsen redegjøre for hvilke slutninger jeg mener man kan trekke av rettens behandling av slike spørsmål. Disse kan si noe om hvilken utvikling man kan vente seg i fremtiden når det gjelder begrepets innhold.

Grunnen til at obiter dicta er relativt hyppige i disse dommene kan være at det er lite norsk rettspraksis rundt temaet og at retten derfor føler behov for å komme med avklaringer. Obiter dicta er relevante rettskildefaktorer selv om de er mindre tungtveiende enn dommens anførte ratio decidendi.

1.2 OVERSIKT OVER AVHANDLINGEN

Som bakgrunn for den videre fremstillingen vil jeg her i innledningen først redegjøre kort for hva fast driftssted er. Deretter gir jeg en kortfattet fremstilling av skatteavtaler og deres forhold til norsk rett. Innledningen avsluttes med en gjennomgang av grunnleggende hensyn og metode.

Kapittel 2 tar for seg betydningen av fast driftssted i norsk rett. Det er her to situasjoner som til en viss grad styres av ulike regler og som derfor bør holdes fra hverandre. Den første er at utenlandsk selskap driver virksomhet i Norge. Da er spørsmålet om det foreligger hjemmel i norsk lov for begrenset skatteplikt og om Norge har fraskrevet seg retten til å foreta den begrensede beskatningen i skatteavtale med skattyters hjemstat.

Dersom det ikke foreligger særlige avtalebestemmelser for slike forhold er det en forutsetning for Norges beskatningsrett at skattyter har fast driftssted i Norge.

Den andre situasjonen er at norsk selskap driver virksomhet i utlandet. Norsk skattelov foreskriver da beskatning etter globalinntektsprinsippet. Dersom det norske selskapets virksomhet i det annet land er drevet gjennom et fast driftssted skal det som utgangspunkt gis fradrag i Norsk skatt for den skatten som er betalt i driftsstatsstaten. Disse situasjonene behandles i hvert sitt underkapittel.

Kapittel 3 er innledningen til selve domsanalysen. Der gir jeg først gir jeg en samlet oversikt over hvilke spørsmål knyttet til fast driftssted som er behandlet i dommene. Så gjør jeg nærmere rede for den systematikken jeg har brukt for å analysere dommene.

Kapittel 4 inneholder domsanalysen. Slik jeg ser det er det fire hovedemner som er behandlet i dommene. Disse hovedemnene tar jeg for meg i hvert sitt underkapittel. Innenfor hvert tema er dommene behandlet kronologisk.

Det første hovedemnet er hva som ligger i kravet om at driftsstedet må være ”fast”. Jeg har funnet tre dommer som behandler dette emnet. En problemstilling i disse dommene er om skip som driver fiske skal vurderes annerledes enn skip som undersøker havbunnen. En annen problemstilling er om forretningsstedet må ligge fast på et geografisk punkt eller om bevegelse innenfor et nærmere bestemt område kan godtas. Som jeg tidligere har vært inne på har retten også tatt stilling til om en konsulent som vekslet kontor hadde tilstrekkelig fasthet.

Det andre hovedemnet er grensedragningen mellom montering og arbeidsutleie. Jeg har funnet en dom som behandler dette emnet. Dommen tar blant annet for seg spørsmålet om en utstyrslleverandør hadde påtatt seg en monteringsforpliktelse eller om han bare skulle stille arbeidskraft til disposisjon på en slik måte at det skulle vurderes som arbeidsutleie.

Spørsmålet var avgjørende fordi skatteavtalen hadde regler som foreskrev at monteringsarbeid innebar at det forelå et fast driftssted.

Det tredje hovedemnet er om det er et vilkår at det rent fysisk drives virksomhet i Norge. Også her har jeg bare en dom. Skattyter i dommen hadde ikke selv drevet virksomhet i Norge men hadde oppfylt sine kontraktsforpliktelser ved hjelp av en underleverandør. Også denne dommen belyser at skatteavtalen kan være dårlig tilpasset spørsmål rundt tjenesteyting. Dommen er imidlertid også et eksempel på at Høyesterett gjennom tolkning har kommet til et naturlig resultat.

Det siste hovedemnet er hvilke inntekter og utgifter som skal tilordnes det faste driftsstedet. Herunder tar jeg for meg fire dommer. Dommene behandler blant annet spørsmålet om hvilke krav man skal stille til tilknytningen mellom inntekten eller kostnaden og det faste driftsstedet. Et annet tema i dommene er hvor stor del av selskapets indirekte kostnader som skal komme til fradrag i inntekten fra det faste driftsstedet

Min behandling av den enkelte dom følger et fast mønster. Først har jeg et underkapittel hvor jeg gir et sammendrag av dommen. Deretter presiserer jeg hvilke tolkningsspørsmål som er behandlet. Så redegjør jeg for rettens tolkning og subsumpsjon i forhold til disse tolkningsspørsmålene. Til slutt gir jeg en samlet fremstilling av hvilke bidrag jeg mener at dommen gir til forståelsen av regelen om fast driftssted. Jeg ser her dommen i sammenheng med de øvrige dommene og fokuserer på utviklingstrekk som etter min mening er sentrale. I forbindelsen med noen av dommen reiser jeg også spørsmålet om domstolen burde ha lagt en annen tolkning til grunn ut i fra blant annet hensynet til at samfunnet har endret seg siden avtaleteksten ble utformet.

1.3 FAST DRIFTSSTED

Jeg vil her gi en kort redegjørelse for begrepet fast driftssted og artikkel 5 i mønsteravtalen hvor det er definert.

Begrepet fast driftssted er et av de viktigste i den internasjonale skatteretten. Det spiller en sentral rolle i OECDs mønsteravtale og har derfra kommet inn i de fleste av verdens skatteavtaler som har til formål å hindre dobbeltbeskatning.

Som jeg tidligere har vært inne på har begrepet har som funksjon å angi grensene for når en stat kan beskatte virksomhet som drives av et utenlandsk selskap. Selskapets hjemstat forplikter seg til å unnta eller lempe på beskatningen av inntekten fra det faste driftssted slik at dobbeltbeskatning unngås. Begrepet er derfor med på å fordele skattefundamentene mellom staten hvor inntekten har sin kilde og selskapets hjemstat.

I den norske oversettelsen av artikkel 5 som brukes i *Overenskomst mellom de nordiske land for å unngå dobbeltbeskatning med hensyn til skatter på inntekt og formue* (heretter forkortet Nordisk skatteavtale) har artikkel 5 i hovedtrekk fått et innhold som tilsvare artikkel 5 i mønsteravtalen. Enkelte forskjeller er det imidlertid. Tredje ledd i Nordisk skatteavtale har fått tillegget ” eller virksomhet som består av planlegging, overvåking, rådgivning eller annen hjelpende personalinnsats i forbindelse med slikt prosjekt” som ikke står i OECDs mønsteravtale. Fjerde ledd i Nordisk skatteavtale er i sin helhet ikke å finne i OECDs mønsteravtale.

Første ledd i artikkel 5 angir hovedtrekkene ved det faste driftsstedet. De sentrale vilkårene er å finne her. Jeg vil i det følgende kort skissere de viktigste vilkårene som behandles i dommene.

Det må foreligge et ”forretningssted”. Av kommentarene til OECDs mønsteravtale fremgår det at ”forretningssted” bare krever at det foreligger ”a certian amoun of space”. Dette vilkåret er derfor sjelden en hindring for at det foreligger et fast driftssted.

Driftstedet må være ”fast”. I dette ligger både et krav om geografisk fasthet og et vilkår om at den geografiske fastheten må foreligge en viss tid.

Selv om det foreligger et ”forretningssted” som er ”fast”, er det bare den virksomhet som er drevet ”gjennom” dette forretningsstedet som faller inn under det faste driftsstedet.

1.4 SKATTEAVTALER OG DERES FORHOLD TIL NORSK INTERN RETT

Skatteavtaler er folkerettslige avtaler på skatterettens område. Bakgrunnen for at statene inngår skatteavtaler er at en rekke spørsmål som er av stor betydning både for statens skatteinntekter og privat virksomhet vanskelig kan løses på annen måte enn gjennom forhandlinger og forpliktende avtaler mellom statene.

Som nevnt er de fleste skatteavtaler som har til formål å hindre internasjonal dobbeltbeskatning er utarbeidet på grunnlag av OECDs mønsteravtale. Ved siden av denne har FN utarbeidet en mønsteravtale som skal ivareta utviklingslands interesser i større grad enn det OECDs mønsteravtale gjør.

Skatteavtalene pålegger statene å unnlate å gjennomføre beskatning etter internrettslige regler i den grad de er i strid med skatteavtalene. Ut over dette er det ikke vanlig at de stiller krav til den nasjonale skattelovgivning. Denne kan derfor isolert sett være i strid med skatteavtalene bare beskatningen lempes slik at resultatet blir at det ikke beskattes i strid med avtalene.

Skatteavtalene er som den store hovedregel bilaterale men den nordiske skatteavtalen er et for Norge viktig eksempel på en multilateral avtale.

Norges skatteavtaler inngås ordinært på grunnlag av lov av 28. juni 1949 nummer. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomster med fremmede stater til forebyggelse av

dobbeltbeskatning m.v. (heretter forkortet 1949-loven). Et viktig poeng ved skatteavtaler som er inngått på grunnlag av denne loven er at de blir en del av norsk rett og kan påberopes av skattesubjekter.

Etter sin ordlyd kan 1949-loven bare brukes til å inkorporere skatteavtaler som innebærer en lempning av beskatningen. Slike skatteavtaler kan derfor etter lovens ordlyd ikke brukes som hjemmel for skatteplikt eller til å begrunne skjerping av beskatningen.

På denne bakgrunn oppstilles det en metode som må anvendes for å avgjøre om det foreligger skatteplikt til Norge i tilfeller der skattesubjekt eller skatteobjekt har tilknytning til en annen stat. For det første må norsk lov tolkes for å fastslå om det finnes hjemmel for beskatning. Hvis slik hjemmel foreligger må man undersøke om Norge har skatteavtale med den andre staten som skattesubjektet eller objektet har tilknytning til. Dersom det ikke er inngått noen slik avtale kan beskatningen gjennomføres. Hvis det er inngått avtale må denne avtalen tolkes for å fastslå om Norge i skatteavtalen har fraskrevet seg helt eller delvis retten til å foreta den aktuelle beskatningen. Det er her reglene om fast driftssted kommer inn. Hvis det foreligger fast driftssted har skatteavtalen regler om hvordan beskatningsretten skal fordeles mellom hjemstat og kildestat. Hvis det ikke foreligger fast driftssted er hovedregelen at hjemstaten har beskatningsretten.

OECDs mønsteravtale artikkel 23 foreskriver to alternative metoder som kan brukes for å hindre dobbeltbeskatning i tilfelle det foreligger et fast driftssted. Den ene er unntaksmetoden som i grove trekk går ut på at hjemstaten ser bort fra inntekten fra det faste driftsstedet når det beregner skattesubjektets inntekt. Den andre metoden er kreditmetoden som i hovedsak innebærer at hjemstaten beregner skatt av inntekten fra det faste driftsstedet men gir fradrag for den skatt som er betalt i driftsstatsstaten. Kreditmetoden kan være gjennomført på en rekke ulike måter. Jeg går ikke nærmere inn på disse.

Kreditmetoden er vanligst i moderne norske skatteavtaler, se for eksempel Nordisk skatteavtale artikkel 25 nummer 5. Fradrag etter kreditmetoden er også foreskrevet i Lov av

26. mars 1999 nummer 14 om skatt av formue og inntekt (heretter forkortet skatteloven) §16-20 første ledd. Noe av bakgrunnen for at kreditmetoden velges er at den sikrer at det skjer beskatning i enten hjemstaten eller kildestaten. Skatteunndragelse blir dermed mindre sannsynlig enn dersom unntaksmetoden brukes.

Dersom intern lovgivning ikke hadde inneholdt hjemmel for beskatning som er i strid med skatteavtalene ville det ha skapt en enklere og mer oversiktlig rettslig situasjon for skattyterne. Det ville selvfølgelig vært en fordel.

Flere grunner taler imidlertid mot å foreta en slik tilpasning av den interne rett. For det første er den delen av norsk rett som har betydning for den internasjonale skatteretten del av et større system av skatteregler. Mange av reglene har betydning ut over de internasjonale forhold. Det ville kreve en stor mengde særregler og dermed svekke oversiktligheten av regelverket dersom skattelovgivningen skulle tilpasses avtaleforpliktelsene.

For det andre er det ikke alle stater Norge har skatteavtaler med. Det er bevisst skattepolitikk ikke å inngå skatteavtaler med enkelte skatteparadiser for å unngå å gi skattesubjektene der den beskyttelse som disse ville gi.

I tillegg kommer at skatteavtalene har ulikt innhold. Det går et hovedskille mellom de skatteavtalene som bygger på OECDs mønsteravtale og de som bygger på FN sin mønsteravtale. Men også skatteavtaler som bygger på den samme mønsteravtalen vil ha ulikt innhold. Grunnen til det er at de er selvstendige bilaterale avtaler (med unntak for Nordisk skatteavtale). Også av denne grunn ville det være vanskelig og lite hensiktsmessig å lage interne regler som ikke er i strid med noen Norges skatteavtaleforpliktelser.

1.5 GRUNNLEGGENDE HENSYN

1.5.1 HENSYNET TIL NORSKE SKATTEFUNDAMENTER

Begrepet fast driftssted brukes som nevnt for å fordele beskatningsretten mellom hjemstaten og kildestaten. Formålet er å unngå dobbeltbeskatning. Jeg kommer tilbake til dette hensynet nedenfor.

I de dommene som jeg har tatt for meg er formålet om å unngå dobbeltbeskatning knapt nevnt. Det står i det hele tatt lite om hvilke hensyn retten mener at gjør seg gjeldende. Fokuset i rettens begrunnelser er nesten ensidig på de skrevne kildene.

Rettens argumentasjon og vektlegging av argumenter kan imidlertid gi grunnlag for slutninger om hvilke hensyn retten har ansett som viktige. Disse slutningene må nødvendigvis bli nokså usikre.

Et hensyn som synes å ha stått i en særstilling for Høyesterett er hensynet til norske skattefundamenter.

Det forhold at nesten alle dommene gikk i statens favør kan man etter min mening ikke trekke noen slutninger fra. Det er naturlig at norske skattemyndigheter er så kompetente at de ikke går til sak dersom de ikke er rimelig sikre på at de har retten på sin side. For de private parter står det gjerne store beløp på spill så de kan ønske å prøve saken for retten selv om de er mindre sikre i sin sak.

Et sterkere grunnlag for slutninger synes jeg man får ved å se på hvilken tolkning retten faller ned på dersom spørsmålet er tvilsomt. At enkelte vurderinger faller ut i statens favør sier ikke så mye. Men når flere dommer ses i sammenheng fremstår et mønster som

vanskelig kan tolkes annerledes enn at retten mener at skatteavtalene i tvilstilfeller skal tolkes slik at den norske stat ikke går glipp av skatteinntekter.

Dersom norske domstoler i for stor grad legger vekt på å sikre norske skattefundamenter kan det føre til at Norge tolker skatteavtalene annerledes enn de stater vi har avtale med. Resultatet kan da bli at det oppstår dobbeltbeskatning selv om skatteavtalen etter sin ordlyd skal forhindre dette. Avtalene bestemmer ofte at statene i disse tilfellene skal prøve å løse problemet gjennom avtaler. Noen praktisk og fullgod løsning er imidlertid dette ikke alltid. Hensynet til å unngå dobbeltbeskatning kan derfor tale mot at det legges for stor vekt på hensynet til Norske skattefundamenter når skatteavtalene tolkes.

1.5.2 UNNGÅ DOBBELTBESKATNING

Dersom et selskap blir pålagt å betale skatt av den samme inntekten til to stater har vi det som betegnes som internasjonal dobbeltbeskatning.

Det er en utbredt oppfatning internasjonalt at slik dobbeltbeskatning er uheldig både for statenes økonomiske vekst og selskaper som driver virksomhet over landegrensene. En rekke traktater, konvensjoner og nasjonale regler har som formål å forhindre at slik beskatning skjer. Det er også utviklet konfliktløsningsmekanismer som skal kunne brukes dersom avtalene ikke løser problemet. Artikkel 25 i OECDs mønsteravtale foreskriver forhandlinger mellom statene for å unngå konkrete tilfeller av dobbeltbeskatning.

1.5.3 REGELEN INNEBÆRER EN GRENSEDRAGING MELLOM BESKATNINGSRETTE TIL KILDESTATEN OG BESKATNINGSRETTE TIL HJEMSTATEN

Avtaler som har til formål å forhindre internasjonal dobbeltbeskatning innebærer også en fordeling av skatteinntekter mellom statene. Hjemstatsprinsippet står mot kildeprinsippet.

Enten må driftsstatsen si fra seg retten til å beskatte inntekt som har sin kilde der eller så må selskapets hjemstat oppgi retten til å beskatte selskapets overskudd fullt ut. Beskatning av internasjonal virksomhet innebærer store inntekter for statene og det er disse skattefundamentene som fordeles ved skatteavtalene.

1.5.4 FORDELINGSPERSPEKTIV – I HVILKEN GRAD IVARETAS HENSYN TIL U-LAND OG I-LAND

Som nevnt innebærer skatteavtalene et kompromiss mellom kildestatens og hjemstatens rett til å beskatte den samme inntekten. En typisk situasjon er at utviklingslandene har naturressurser mens selskapene som har kapasitet til å utnytte naturressursene er hjemmehørende i mer industrialiserte land. Skatteavtaler som hovedsakelig bygger på et prinsipp om kilebeskatning vil derfor i større grad ivareta hensynet til utviklingslandenes behov enn avtaler som baserer seg på hjemstadsbeskatning. Dette er noe av bakgrunnen for at det er FN har utarbeidet en egen mønsteravtale som er ment å ivareta utviklingslandenes behov i større grad enn det OECDs mønsteravtale gjør.

1.6 METODE

Når skattelover skal tolkes legger man til grunn vanlig juridisk metode. Det dreier seg om tolking av lovfestet forvaltningsrett. Jeg går ikke nærmere inn på denne.

Regelen om fast driftssted har sitt utspring i traktatretten. Metoden som anvendes for å tolke traktater er til en viss grad ulik den som anvendes ved tolkning av internrettslige regler.

Hoveddelen av denne avhandlingen består av en redegjørelse for Høyesteretts fortolkning av regelen om fast driftssted. Som bakgrunn for denne redegjørelsen vil jeg gi en kort gjennomgang av metoden som må brukes når traktater og da særlig skatteavtaler skal fortolkes.

Dommen i Rt. 1994 s. 752 som jeg behandler under 6.1.2 nedenfor gir en redegjørelse for metoden som må anvendes når skatteavtalens begrep fast driftssted skal tolkes. Det vises i dommen til artikkel 31 i Wienkonvensjonen om traktatretten fra 1969. Norge har ikke ratifisert denne traktaten men den anses å uttrykke folkerettslig sedvanerett.

Utgangspunkt skal tas i ”ordenes naturlige, objektive betydning” (s. 763). Spørsmålet blir så særlig hvilken vekt man kan legge på skatteavtalens formål om å hindre dobbeltbeskatning og skatteunndragelse. Dommen gir uttrykk for at slike betraktninger ikke kan tillegges stor vekt siden ”avgrensningskriterier er et kompromiss mellom hjemstats- og kildestatsinteresser” (s. 763).

En rettskildefaktor som er relativt særegen for skatteavtalene er OECDs kommentarer til mønsteravtale. Disse blir ofte trukket frem i Høyesteretts begrunnelse og jeg har ikke funnet eksempler på at retten har tolket skatteavtalen på en måte som er i strid med det som følger av kommentarene. Disse synes derfor å være en relevant rettskildefaktor med stor vekt.

Høyesterett synes å legge stor vekt på sine egne tolkninger av fast driftssted i eldre dommer. Norsk rettspraksis fremstår derfor som en like tungtveiende rettskildefaktor som ved tolkningen av vanlig intern rett. Dommene jeg tar for meg når det gjelder tilordning under 6.4 nedenfor kan tolkes som at retten fraviker sin tidligere praksis, men begrunnelsen er hele tiden at faktum tilsier et annet resultat.

Rettspraksis fra utlandet og uttalelser fra utenlandske myndigheter er omtalt i flere av dommene. Slik praksis og uttalelser har stort sett talt for at Norge ikke har beskatningsrett

mens konklusjonen i dommen har vært at det foreligger skatteplikt til Norge. Dette synes derfor å være en relevant rettskildefaktor med liten vekt.

2 REGELENS BETYDNING I NORSK RETT

2.1 UTENLANDSK SELSKAP DRIVER VIRKSOMHET I NORGE

Norsk skattelovgivning inneholder ikke noen generell hjemmel for at selskaper som driver virksomhet i riket skal betale skatt til Norge. Det er altså mulig å ha virksomhetsinntekt fra Norge uten at den er skattepliktig hit. Av hensyn til den internasjonale handelen er det uaktuelt at Norge skal beskatte all virksomhetsinntekt som har sin kilde i her. Det ville heller ikke vært praktisk mulig å gjennomføre en slik beskatning.

Som jeg tidligere har vært inne på er det inntektens tilknytning til Norge som er den rettspolitiske begrunnelsen for at denne i enkelte tilfeller beskattes selv om den tilkommer selskaper som ikke har alminnelig skatteplikt hit. Det må derfor trekkes en grense for når inntekten har tilstrekkelig tilknytning til Norge. Denne grensen er i intern rett trukket ved den såkalte filialregelen i sktl § 2-3 (1) b.

Skattelovens generelle hjemmel for å beskatte utenlandske selskapers virksomhet i Norge er altså § 2-3 (1) b. Jeg skal ikke foreta noen fortolkning av filialregelen i sktl § 2-3 (1) b her, men nøye meg med å si at den omfavner et større spekter av virksomhet enn det fast driftssted gjør. Det er derfor fast driftssted som setter grensene for virksomhet som kan medføre begrenset skatteplikt til Norge.

2.2 NORSK SELSKAP DRIVER VIRKSOMHET I UTLANDET

Selskap som er hjemmehørende i Norge er skattepliktig hit for ”all formue og inntekt her i riket og i utlandet”, jf sktl § 2-2 (6). Skatteplikten omfatter altså også inntekt fra virksomhet i utlandet.

Dersom selskap som er hjemmehørende i Norge har betalt skatt til et annet land på grunnlag av fast driftssted der skal han få tilsvarende fradrag i skatt i Norge med hjemmel i sktl § 16-20.

I §16-20 anvender skatteloven den såkalte kreditmetoden for å forhindre at skattyter som er hjemmehørende i Norge blir dobbeltbeskattet i de tilfellene han har begrenset skatteplikt til annen stat. Regelen får altså bare anvendelse på norske selskaper og forhindrer ikke dobbeltbeskatning dersom skattyter har begrenset skatteplikt til Norge. Tilsvarende regel er imidlertid vanlig også i andre lands skattelover. Disse kan i så fall hindre dobbeltbeskatning.

3 FAST DRIFTSSTED I NORSK RETTSPRAKSIS

3.1 HVILKE SPØRSMÅL ER BEHANDLET I DOMMENE

Jeg vil i dette avsnittet gi en samlet oversikt over hvilke hovedspørsmål knyttet til fast driftssted som er behandlet i de dommene jeg tar for meg. Disposisjonen vil følge den jeg bruker i domsanalysen i kapittel 6.

Vilkåret om at driftsstedet skal være ”fast” står sentralt i de tre første dommene jeg tar for meg. Den eldste dommen er Alaskadommen fra Rt. 1984 s. 99. Her var spørsmålet om en

fiskebåt kunne utgjøre et fast driftssted. I tillegg til dette ble det vurdert om skattyternes virksomhet ble drevet ”gjennom” deres kaianlegg eller deres opplagringsplass for teiner.

Den andre dommen hvor fasthetskravet står sentralt er å finne i Rt. 1994 s. 752. Denne dommen gjaldt en konsulent som ble tilvist arbeidsplass på flere ulike kontorer i Stavangerområdet og i Bergen. Andre spørsmål i denne dommen var om det var et vilkår at skattyter hadde et rettskrav på å få bruke driftsstedet og hvilke krav som skulle stilles til virksomhetens varighet. Agentregelen i artikkel 5 (6) drøftes også.

Den tredje dommen hvor fasthetskravet står sentralt er Rt. 2004 s. 957. Denne gangen gjaldt det to norske skip som drev seismiske undersøkelser på kontinentalsokkelen utenfor Elfenbenskysten. Både fasthet i forhold til tid og sted sto sentralt i denne dommen

Jeg tar også for meg to dommer som omhandler en litt annen type vilkår. Den første er å finne i Rt. 1997 s. 653. Her hadde et tysk selskap levert utstyr til et norsk offshoreselskap. Det samme selskapet hadde vært med å montere utstyret og et hovedspørsmål var om denne monteringen falt inn under artikkel 5 (3) eller om det utelukkende var snakk om utleie av arbeidskraft.

Den andre dommen som står litt på siden i forhold til de andre er den i Rt. 2001 s. 512. Et svensk selskap hadde her inngått avtale om å levere tjenester i Norge. Denne avtaleforpliktelsen ble i sin helhet oppfylt ved hjelp av en kontraktsmedhjelper. Det svenske selskapet drev ingen fysisk virksomhet i Norge. Spørsmålet var om det likevel kunne sies å ha hatt fast driftssted i Norge.

De fire dommene i Rt. 1994 s. 132, Rt. 1995 s. 455, Rt. 1998 s. 794 og Rt. 2002 s. 718, gjelder i hovedsak spørsmål om hvilke inntekter og utgifter som skal tilordnes det faste driftsstedet.

3.2 MIN BEHANDLING AV DOMMENE

Min behandling av dommene fokuserer på de delene av rettens begrunnelser hvor retten foretar fortolkninger av regelen om skatteplikt for inntekt fra fast driftssted. Det kan både være tolkninger av vilkårene for at det skal foreligge fast driftssted og drøftinger av hvorvidt en konkret inntekt eller kostnad skal tilordnes det faste driftsstedet

De rettslige forutsetningene for at det var aktuelt med beskatning av fast driftssted vil bare bli gjengitt. Det kan være internrettslige hjemler og vilkår for at skatteavtalen kom til anvendelse.

Som grunnlag for å vurdere rettens subsumpsjon vil jeg gi en relativt utførlig redegjørelse for faktum.

4 DE ENKELTE DOMMENE

4.1 KRAVET TIL FASTHET

4.1.1 Rt-1984-99 ALASKADOMMEN

4.1.1.1 SAMMENDRAG

Tre fiskere som var skattemessig bosatt i Norge, hadde drevet fiske utenfor Alaska. Etter skatteavtalen med USA skulle unntaksprinsippet anvendes for inntekt fra eventuelt fast driftssted i USA. Fiskerne anførte at de hadde fast driftssted i USA og påberopte seg som grunnlag for det 1) fartøyets kaiområde i Seattle, 2) Dutch Harbor i Alaska hvor fisketeinene ble lagret mellom sesongene og 3) selve fiskefartøyet. De fikk ikke medhold. Dommen var enstemmig.

4.1.1.2 KORT OM TOLKNINGSSPØRSMÅL SOM BEHANDLES I DOMMEN

Vilkåret om at det må dreie seg om ”**næringsvirksomhet**” berøres av førstvoterende. Mer utførlig behandles vilkåret om at virksomheten må være drevet helt eller delvis ”**gjennom**” det faste driftsstedet. Førstvoterende bruker riktignok konsekvent ordet ”fra” i stedet for ”gjennom”, men det fremgår av sammenhengen at det er vilkåret ”gjennom” han drøfter. For eksempel skriver han på side 105 at: ”Jeg kan ikke se at det kaiområde kan representere en forretningsinnretning som driften foregår fra” og ”at det ut fra denne opplagsplass skulle være utøvd forretningsvirksomhet, er ikke godtgjort”. Artikkel 4 første ledd i den norske oversettelsen av skatteavtalen med USA fra 1971 hadde denne ordlyden:

”Uttrykket <fast driftssted> betyr i denne overenskomst en fast forretningsinnretning gjennom hvilken en person bosatt i en av de Kotraherende Stater utøver næringsvirksomhet.”

Ordet ”fra” synes derfor å være en omskriving eller tolkning fra førstvoterendes side av ordet ”gjennom” som brukes i skatteavtalen. Grunnen til at han bruker ordet ”fra” i stedet for ”gjennom” kan være at det rent språklig synes å være mer riktig å si at virksomhet er drevet ”fra” forretningsstedet enn at det er drevet ”gjennom” dette stedet.

Kravet om at driftsstedet må være ”**fast**”, og da særlig vilkåret om geografisk fasthet behandles også relativt utførlig.

4.1.1.3 RETTENS TOLKNING OG SUBSUMPSJON

NÆRINGSVIRKSOMHET

Både namsretten og lagmannsretten hadde kommet til at fiskerne drev ”næringsvirksomhet” i skatteavtalens forstand. Førstvoterende i Høyesterett presiserer at

det er et vilkår at fiskernes aktivitet er næringsvirksomhet i skatteavtalens betydning, men foretar ingen drøftelse av dette spørsmålet. Han nøyer seg med å skrive at:

*”Hvorvidt det å la seg hyre som lottfisker om bord i et fiskefartøy er næringsvirksomhet etter skatteavtalen, lar jeg stå hen. Etter mitt syn kan det nemlig under ingen omstendighet sies at virksomheten er skjedd fra et **fast driftssted**.” (s105)*

Førstvoterende slutter seg altså ikke til de tidligere rettsinstanser på dette punkt. Han foretar ingen tolkning av begrepet ”næringsvirksomhet” og han konkluderer ikke i forhold til spørsmålet om fiskerne hadde drevet ”næringsvirksomhet”. Dommen gir få holdepunkter for å fastslå hva førstvoterende mener om spørsmålet.

Hans begrunnelse for ikke å drøfte om det forelå næringsvirksomhet er at siden det ikke forelå noe fast driftssted var det ikke noen forutsetning for domsresultatet at fiskerne hadde drevet næringsvirksomhet. En eventuell avgjørelse av dette spørsmålet ville altså bare være et obiter dictum

VAR VIRKSOMHETEN DREVET ”GJENNOM” KAIOMRÅDET

Fiskerne hadde nedlagt påstand om at kaiområdet hvor fartøyet lå mellom sesongene utgjorde et fast driftssted. Førstvoterendes behandling av dette spørsmålet begrenser seg til setningen: ”Jeg kan ikke se at det kaiområde kan representere en forretningsinnretning som driften foregår fra.” (s. 105)

Det siterte kan forstås på to ulike måter. Enten slik at førstvoterende mente at kaiområdet ikke representerte en ”forretningsinnretning” i skatteavtalens forstand eller slik at han mente at det var en ”forretningsinnretning” men at driften ikke foregikk fra denne forretningsinnretningen.

Fiskerne hadde anført at det var på kaiområde utrustningen og forhyringen fant sted og det var der det ble slutte rammeavtaler med fiskemottakerne (s.102). Anførselen tilsier at fiskerne mente at virksomheten ble drevet ”gjennom” kaiområdet. Ut i fra denne anførselen er det naturlig å forstå førstvoterende slik at det var vilkåret ”gjennom” han tok stilling til.

Også en rent språklig tolkning tilsier at det var vilkåret ”gjennom” førstvoterende tok stilling til. Det ville det vært mest naturlig å avslutte setningen etter ”forretningsinnretning” dersom det var dette vilkåret han behandlet. Jeg viser til det jeg tidligere har sagt om at han med ”fra” viser til avtalens ”gjennom”. Etter min mening er det naturlig å forstå førstvoterende slik at han mener at et kaiområde kan representere en forretningsinnretning i avtalens forstand men at det ikke var denne forretningsinnretningen virksomheten ble drevet fra.

VAR VIRKSOMHETEN DREVET ”GJENNOM” LAGERET I DUTCH HARBOR

Mellom fiskesesongene ble de benyttede teinene lagret i Dutch Harbor i Alaska. Saksøkerne hadde anført at dette lageret utgjorde et fast driftssted. Førstvoterendes avviser anførselen med: ” At det ut fra denne opplagsplass skulle være utøvd forretningsvirksomhet, er ikke godtgjort.” (s. 105) Som begrunnelse viser han til OECD-kommentaren hvor det står at ”et varelager ikke er et permanent driftssted hvis det blir brukt av bedriften som kontrollerer det kun i den hensikt å være lagersted.”(s. 105 i dommen).

En svakhet ved rettens begrunnelse her er at det siterte fra OECD-kommentaren gjelder ”varelager”. Det er naturlig å forstå OECD-kommentaren slik at det med ”varelager” menes lager av gjenstander som er ment for omsetning og ikke varig eie og bruk i virksomheten. I og med at teinene ble brukt i virksomheten og tydeligvis lagret slikt at de også kunne brukes neste sesong, er det etter min mening lite naturlig å karakterisere disse som ”varer”. Selv om denne ikke har direkte betydning, kan det også vises til sondringen mellom ”anleggsmidler” og ”omløpsmidler” i regnskapslovens §5-1[1].

I OECDs mønsteravtale brukes betegnelsen ”goods or merchandise”. Også der vises det altså til varer ment for omsetning.

Jeg mener at det kan være grunn til å behandle lager av omsetningsvarer annerledes enn et lager av anleggsmidler i denne sammenheng. Anleggsmidler har en mer direkte tilknytning til driften enn et lager av produserte gjenstander. Som jeg kommer tilbake til under 4.1.1.3 nedenfor mener jeg at denne tilsynelatende svakheten ved rettens begrunnelse kan svekke dommens prejudikatsvirkning på dette punkt.

Etter min mening burde retten heller ha drøftet hvorvidt virksomheten ble drevet ”gjennom” dette lageret. Selv om rettens begrunnelse inneholder svakheter vil ikke det si at resultatet er feil. Dette går jeg imidlertid ikke nærmere inn på.

VAR FISKEFARTØYET ET ”FAST” DRIFTSSTED

Den siste anførselen fra de ankende parter var at fiskefartøyet i seg selv utgjorde et fast driftssted. Det er denne anførselen som gis den mest utførlige drøftelsen av førstvoterende.

Dommerens konklusjon presenteres imidlertid i samme avsnitt: Fiskefartøyet ”mangler imidlertid etter mitt syn helt det geografiske tilknytningspunkt som ligger i kravet til at det skal være « a fixed place of business »”. (s. 106)

Av begrunnelsen som følger etter konklusjonen fremgår det at det er vilkåret om at forretningsstedet må være ”fixed” som ikke anses oppfylt. Vilkåret om at det må foreligge et forretningssted (”place of business”) drøftes ikke. Om det forelå et ”forretningssted” i lovens forstand kan man derfor ikke si sikkert.

For å begrunne at avtalens vilkår ”fast” (”fixed”) ikke er oppfylt viser førstvoterende først til ”en OECD-rapport av 1977 om en mønsterkonvensjon om dobbelbeskatning” (s. 106) som inneholder kommentar til mønsterkonvensjonene artikkel 5. Av det førstvoterende siterer fra denne kommentaren er det etter min mening særlig grunn til å trekke frem at ”there has to be a link between the place of business and a specific geographical point” og ”this does not mean that the equipment constituting the place of business has to be actually fixed to the soil on which it stands. It is enough that the equipment remains on a particular site”.

Førstvoterende kommer ikke med noen ytterligere kommentar til det han siterer. Det synes som han mener at sitatet ikke krevet noen kommentar for å begrunne at det i saken ikke forelå fast driftssted.

Ut i fra kommentaren kreves det altså en tilknytning (”link”) mellom forretningsstedet og et konkret geografisk punkt. Forretningsstedet må imidlertid ikke være fastmontert til grunnen hvor det befinner seg.

Førstvoterende viser til at denne forståelsen av fasthetskravet er ”lagt til grunn i norsk skatterettsteori” (s. 106). Han gir imidlertid ingen konkrete henvisninger til denne teorien.

Videre legger førstvoterende vekt på at alle eksemplene som er nevnt i artikkelen oppfyller fasthetskravet slik det oppstilles i den siterte kommentaren. Rent logisk er det vanskelig å følge førstvoterende her. Han bruker eksempler på forhold som oppfyller fasthetskravet som en del av begrunnelsen for at fiskefartøyet ikke tilfredstiller fasthetskravet. Eksemplene kan etter min mening brukes til å angi fasthetskravets kjærne men de kan ikke brukes til å trekke begrepets yttergrense.

Fiskerne hadde vist til en dom fra Stavanger byrett (Creole-saken) som begrunnelsen for at fiskebåten skulle utgjøre fast driftssted. Førstvoterende avviser denne anførselen med at det i den saken dreide seg om et kontor på en fast oljeinstallasjon i Nordsjøen.

Saken som det vises til her har så vidt jeg kan se ikke vært behandlet av Høyesterett. At en person som driver virksomhet fra en fast oljeinstallasjon står i en helt annen stilling når det gjelder geografisk fasthet enn en fiskebåt synes riktig. Det synes derfor naturlig som førstvoterende gjør, å skille mellom disse tilfellene når det gjelder fasthetskravet.

Mot slutten av sin begrunnelse skriver førstvoterende at det: ”må det legges atskillig vekt på at det nå er et sammenfallende syn i de to stater om at et fartøy som driver fiske ikke kan representere et **fast driftssted** i skatteavtalens forstand” (s. 106)

Noe bidrag til forståelsen av regelen om fast driftssted gir ikke det førstvoterende skriver her, men det er et interessant poeng når det gjelder hvilken metode som skal anvendes når det skal vurderes hvorvidt det foreligger fast driftssted i en konkret sak. Jeg kommer derfor tilbake til dette nedenfor i metodekapittelet i punkt 6.1.1.5.

.

Til slutt konkluderer førstvoterende med at: ”Ingen av de påberopte driftssteder fyller isolert sett kravene i skatteavtalens artikler 4 og 5, og heller ikke sett i sammenheng.” (s. 106)

Dommeren åpner altså for at forretningssteder som ikke isolert sett oppfyller vilkårene for å være fast driftssted kan oppfylle dem ved å ses i sammenheng. Dette synspunktet stemmer dårlig overens med det Skaar intar i sin doktoravhandling. Han mener at hvert sted må vurderes isolert og at forretningssteder ikke kan vurderes sammen i denne forbindelse.

4.1.1.4 DOMMENS BIDRAG TIL TOLKNINGEN AV REGELEN OM FAST DRIFTSSTED

NÆRINGSVIRKSOMHET

I og med at retten ikke drøfter hvorvidt fiskerne drev næringsvirksomhet i lovens forstand er det ikke mulig å trekke slutninger fra dommen om forståelsen av dette begrepet.

Både namsretten og lagmannsretten hadde kommet til at det forelå næringsvirksomhet. Høyesterett slutter seg altså ikke til verken begrunnelsen eller konklusjonen i de tidligere instanser. Han tar imidlertid heller ikke avstand til dem. Som utgangspunktet mener jeg derfor at vekten av lagmannsrettens beslutning på dette punktet er upåvirket av dommen i Høyesterett.

Det kan stilles spørsmålet om ikke Høyesterett burde ha skjønt at lagmannsrettens syn på virksomhetsbegrepet ville bli lagt til grunn i senere praksis i og med at spørsmålet ikke ble behandlet av Høyesterett, og at førstvoterende derfor burde kommentert lagmannsretten sitt syn på spørsmålet dersom Høyesterett mente at dette var feil. Min mening er at det ikke er grunnlag for en slik slutning. Grunnen til det er at Høyesterett tar standpunkt til den saken den har til behandling og har ikke ansvar for å avklare rettstilstanden ut over det.

Det er imidlertid verdt å merke seg at saksøkerne i USA ble ansett for å drive næringsvirksomhet. Dette fremgår av namsrettens dom (referert på s. 108 i høyesterettsdommen). At Høyesterett ikke kommenterer dette kan tolkes som et tegn på at retten ikke ser det som relevant.

”GJENNOM”

Når det gjelder spørsmålet om virksomheten ble drevet ”gjennom” stedet hvor teinene var lagret viser førstvoterende til en kommentar til OECDs mønsteravtale som angir at

varelager som kun blir brukt som lagersted ikke kan utgjøre fast driftssted. På dette grunnlag avviser han at et sesonglager for anleggsmidler kan anses som fast driftssted.

Det er ikke helt lett å se hvorfor førstvoterende ikke viser til artikkel 4 (3) bokstav (a) i den aktuelle avtalen med USA når han behandler dette spørsmålet. Avtalen har her denne ordlyden:

” (3) Uansett punkt (1) og (2), omfatter ikke et fast driftssted en fast forretningsinnretning som anvendes bare til en eller flere av de nedenfor nevnte former av virksomhet:

(a) når det gjøres bruk av innretninger til lagring, utstilling eller utlevering av varer eller ting som tilhører en person bosatt i en av de kontraherende stater;”

Jeg kan ikke se av avtalen med USA er endret etter dommen på dette punkt. Det siterte er for øvrig hentet fra OECDs mønsteravtale og går igjen i de fleste av Norges skatteavtaler.

I og med at skatteavtalene har den siterte bestemmelsen er det ikke nødvendig å vise til denne dommen for å begrunne av forretningsinnretning som utelukkende fungerer som lager ikke utgjør fast driftssted. På dette punkt gir derfor dommen lite bidrag til tolkningen av regelen om fast driftssted.

4.1.2 Rt-1994-752 ALPHAWELL

4.1.2.1 SAMMENDRAG

Spørsmålet i saken var om det britiske konsulentselskapet Alphawell Ltd. hadde fast driftssted i Norge.

Pegrum og hans ektefelle var eneste eiere og ansatte i selskapet. I årene fra 1982 til 1986 utførte Pegrum konsulentttjenester for Statoil. Han var bosatt i Storbritannia og med unntak for 1985, oppholdt seg i Norge mindre enn 183 dager de aktuelle årene. Arbeidet ble delvis utført i Storbritannia og delvis i Norge. Under sine opphold i Norge fikk Pegrum tildelt kontor på forskjellige steder avhengig av hvor Statoil hadde ledig plass og hvilke oppdrag Pegrum skulle utføre. Både Alphawell og Pegrum hadde for de aktuelle årene blitt beskattet i Storbritannia.

Det var ubestridt at §15 bokstav c i skatteloven av 1911 hjemlet den aktuelle beskatningen av Alphawell og Pedrum. Spørsmålet var om Norge i skattealvalene med Storbritannia og Nord-Irland av 1969 og 1985 hadde freskrevet seg retten til å foreta slik beskatning. Endringene som ble foretatt ved 1985-avtalen hadde ikke betydning for spørsmålene i saken. Førstvoterende presiserer at skatteavtalene har til formål å hindre dobbeltbeskatning og skatteunndragelser.

4.1.2.2 TOLKNINGSSPØRSMÅL SOM BEHANDLES I DOMMEN

Dommen reiser i hovedsak tre tolkningsspørsmål. Det første spørsmålet er hvilken betydning det hadde at Pegrum ikke hadde noe rettskrav på å få bruke kontorene der han jobbet. Det andre spørsmålet er om det var i strid med kravet til geografisk fasthet at Pegrum utførte sitt arbeid fra forskjellige kontorer. Det tredje spørsmålet var om Alphawell sin virksomhet i Norge oppfylte kravet til varighet.

4.1.2.3 RETTENS TOLKNING OG SUBSUMPSJON

Utgangspunktet for førstvoterendes drøftelse er at både Alphawell og Pegrum er hjemmehørende i Storbritannia. For Alphawells vedkommende følger hovedregelen av avtalens artikkel 7 som sier at hjemstaten Storbritannia alene har beskatningsretten med mindre virksomheten i Norge ble drevet gjennom et fast driftssted. For Pegrums forhold var hovedregelen i følge artikkel 15 (1) at arbeidsinntekten skulle beskattes i den staten der arbeidet er utført ”exercised”, altså Norge. Det fulgte imidlertid av artikkel 15 (2) at Pegrum likevel ville bli skattepliktig til Storbritannia dersom ikke vilkårene i enten bokstav a), b) eller c) var oppfylt. Ettern bokstav c) var det et vilkår at Alphawell ikke hadde fast driftsted i Norge. Jeg går ikke inn på de øvrige vilkårene i artikkel 15 (2).

Både Alphawell og Pegrum var altså skattepliktige til Norge dersom Pegrum hadde fast driftsted her. Siden både Alphawell og Pegrum hadde oppgitt inntekten til beskatning i Storbritannia mente førstvoterende at det ikke kunne være snakk om skatteunndragelse i saken. Han påpeker imidlertid videre at Storbritannia ville anvendt kreditmetoden dersom inntektene hadde vært skattepliktige til Norge og at den britiske skatten på slike inntekter er vesentlig lavere enn den norske. Det ville altså medføre store skattebesparelser for Alphawell og Pegrum å få inntektene beskattet i Storbritannia i stedet for i Norge. Det fremgår av dommen at verken Alphawell eller Pegrum hadde sendt inn selvangivelser til norske skattemyndigheter ut i fra den oppfatning at inntekten kun var skattepliktig til Storbritannia. I denne saken kom riktignok Høyesterett til at denne oppfatningen var korrekt men dersom situasjonen hadde vært den motsatte er det etter min mening ikke utelukket at det kunne vært snakk om skatteunndragelse.

Når det gjelder vilkåret om at det må foreligge et forretningssted og at virksomheten må være utøvet gjennom denne skriver førstvoterende: ” At Alphawell delvis utøvet sin virksomhet gjennom Pegrums arbeid i Norge, er lite tvilsomt, og er heller ikke bestridt.”(s. 762) Pegrum sitt arbeid på de ulike kontorene representerte altså ”forretningssted” i avtalens betydning. Som ansatt i Alphawell oppfylte Pegrum selskapet sine avtalemessige

forpliktelser overfor Statoil. Dette innebar at Alphawell sin virksomhet ble ”utøvet” gjennom Pegrum. Som førstvoterende peker på er det ikke særlig tvilsomt at avtalens vilkår med dette var oppfylt og dommen bidrar på dette punktet ikke særlig til tolkningen av regelen om fast driftsted.

Førstvoterende skriver på side 763 at ”Uttrykket ”fast driftsted” skal angi den tilknytning som er avgjørende for skatteplikt til Norge, og følgelig for når Storbritannia må kreditere Alphawell (og Pegrum) for skatt betalt i Norge.”

Videre skriver førstvoterende på side 763 at: ”På den annen side må det erkjennes at ordlyden ikke gir grunnlag for å trekke skarpe grenser...” Dette synes å være en begrunnelse for at man ikke bare kan støtte seg på ”ordenes naturlige, objektive betydning” som etter hans mening er utgangspunktet for tolkningen. (tidligere på samme side)

Førstvoterende fortsetter med at ”de utdrag av utenlandsk rett som partene dokumenterte for Høyesterett, viser at det gjennomgående stilles små krav til et ”**fast driftssted**”.” Som det fremgår av det siterte er dette dommeren sin kommentar til utenlandske rettspraksis som partene har fremlagt i saken. Ut over dette kan det synes noe uklart hva han mener med det siterte. Siden han konkluderer med at Alphawell sin virksomhet i Norge ikke tilfredstilte kravene til fast driftsted kan det ikke forstås som en begrunnelse for dommen. Han mener altså at det stilles små krav men likevel så store krav at de ikke er oppfylt i denne saken. Det er vel heller ikke naturlig å forstå han slik at han mener at han må stille strengere krav enn det som gjøres i utenlandsk rettspraksis. Det er ikke noe annet i dommen som støtter en slik tolkning. Sett i sammenheng med dommen forøvrig mener jeg derfor at denne uttalelsen fra førstvoterende ikke bidrar til tolkningen av begrepet fast driftsted.

Førstvoterende avslutter det siterte samme avsnittet med at ”Det er også klart at det ikke stilles noen generelle krav til driftsstedets størrelse og innretning.” Selv om det vel heller ikke i tidligere praksis eller teori var stilt krav til størrelse eller innretning, gir dette etter

min mening et verdifult bidrag til tolkningen. Man kan ikke avvise at det foreligger et fast driftsted med den begrunnelse at forretningsstedet er for lite eller for øvrig innrettet på en måte som ikke tilfredstiller kravene. Det kan synes som man etter dette kun står igjen med et krav til at det må foreligge et sted som virksomheten må være utøvet gjennom. Det siterte gir likevel ikke grunnlag for å si at man ikke må kreve at det rent fysisk foreligger et sted. For eksempel kan data på en server ikke bedømmes på bakgrunn av det siterte.

ALPHAWELL SIN TILKNYTNING TIL KONTORENE

Spørsmålet var om det forelå ”forretningssted” i skatteavtalens betydning. Retten kom til at det var tilfellet.

Det første spørsmålet retten tar stilling til er hvilken betydning det forhold at Pegrum ble tilvist lokale på flere ulike steder hadde i forholdt til spørsmålet om det forelå et fast driftssted. Førstvoterende benytter til en viss grad Skaars systematikk i sin drøftelse. Han skiller blant annet mellom objektive og subjektive vilkår for at det skal foreligge fast driftssted.

De objektive kriteriene i saken er i følge førstvoterende ”arten av Pegrums arbeid, hvor lenge oppholdene i Norge varte og Alphawells tilknytning til de kontorer som Pegrum arbeidet i og deres innbyrdes lokalisering” (s. 763)

Avtalen mellom Alphawell og Statoil ga ikke Alphawell noe juridisk krav på å få benytte kontorene. Det ble vurdert om det var et vilkår at Alphawell hadde rett til å disponere kontorene.

Førstvoterende tar først for seg avtalens ordlyd og kommer til at noe slikt vilkår ikke kan utledes av denne. Dernest vises det til at det i Skaar sin doktoravhandling er referert utenlandskrettspraksis som trekker i retning av at det er et slikt krav. Retten går imidlertid ikke nærmere inn på dette praksisen.

Det vises også til at avtalen mellom Alphawell og Statoil forutsatte at forutsatte samvær mellom Pegrum og Statoilansatte i Statoils lokaler.

Som begrunnelsen for at også arbeid som utføres i lokaler som ellers disponeres av andre kan gi fast driftssted viser førstvoterende til OECD-kommentaren til artikkel 5. I det han siterer fra denne står det blant annet: "It is immaterial whether the premises, facilities or installations are owned or rented by or are otherwise at the disposal of the enterprise" (s. 764).

Kommentaren tilsier altså på dette punkt at det ikke har betydning om virksomhetsutøveren har rettskrav på å benytte forretningsstedet.

At tildelingen av arbeidssted skjedde ut fra Statoils interesser, kan imidlertid være relevant sammen med andre forhold.

At Alphawell ikke selv eiet eller leide kontor der Pegrum utførte sine konsulenttenester, er på det rene. Men også arbeid som utføres i lokaler som ellers disponeres av andre, kan etter omstendighetene gi "**fast driftssted**". Dette fremgår blant annet klart av OECD-kommentarene til artikkel 5, hvor det blant annet heter:

"It is immaterial whether the premises, facilities or installations are owned or rented by or are otherwise at the disposal of the enterprise. A place of business may thus be constituted by a pitch in a market place, or by a certain permanently used area in a Customs depot (e.g. for the storage of dutiable goods). Again the place of business may be situated in the business facilities of another enterprise. This may be the case, for instance where the foreign enterprise has as its constant disposal certain premises or a part thereof owned by the other enterprise".

FASTHETSKRAVET – BYTTE AV KONTOR

Pegrum hadde hatt kontor på to ulike steder i Stavanger og to steder i Bergen. Det er for førstvoterende ”ytterst tvilsomt” om dette oppfyller kravet til fasthet.

I rettens begrunnelse vises det til OECD-kommentaren om fasthetskravet at driftsstedet må være "established at a distinct place with a certain degree of permanence". I dommen er denne kommentaren bare referert men ikke kommentert. Det tilsier at retten mener at det siterte er et argument som taler for dens konklusjon, nemlig at det ikke foreligger noe fast driftssted i saken.

Retten trekker fra Alaskadommen (Rt. 1984 s. 99) og sier om denne at ”Alaskadommen gjaldt andre forhold enn i denne saken. Likevel stiller den krav til "fast" som ikke er uten interesse i videre sammenheng” (s. 764). Noe mer om på hvilken måte Alaskadommen er av interesse står det ikke i dommen.

Det som siteres fra Alaskadommen inneholder imidlertid et sitat fra OECD-kommentaren:

"Thus in the normal way there has to be a link between the place of business and a specific geographical point. It is immaterial how long an enterprise of a Contracting State operates in the other Contracting State if it does not do so at a distinct place,..."

I følge dette er det altså uvesentlig hvor lenge Pegrum opererte i Norge dersom han ikke gjorde det ut fra et bestemt sted. Det måtte videre være en tilknytning mellom Alphawell sitt forretningssted og et konkret geografisk punkt. Pegrum jobbet fra flere ulike kontorer og fra to ulike byer. En tilknytning til ett bestemt geografisk punkt forelå derfor ikke. Ut i fra dette er det naturlig at retten trekker frem denne kommentaren som begrunnelse for at Alphawell ikke hadde fast driftssted i Norge.

FASTHETSKRAVET – VIRKSOMHETENS VARIGHET

Førstvoterende skriver at ”Kravet til virksomhetens varighet må i et tilfelle som dette vurderes i retrospekt” (s. 765). Jeg forstår dette slik at han mener at man må se på hvilken varighet virksomheten faktisk fikk og ikke for eksempel på hva som var avtalt eller forutsatt angående virksomhetens varighet.

Det vises i dommen til i følge Skaar på side 209 så hersker det enighet om at to år under enhver omstendighet tilfredstiller kravet til varighet. I forlengelsen av dette skriver førstvoterende at:

” Det er heller ikke noe krav om at oppholdet må være kontinuerlig, men hyppigheten av avbrudd må etter min mening tillegges en viss betydning. Hyppige og korte opphold med derav følgende stadig skiftende kontorer taler for at kravet om fasthet ikke er oppfylt” (s. 765).

Pegrum hadde i perioden 1983 til 1986 hatt omkring 50 opphold i Norge på til sammen vel 600 dager. Retten mener at dette ikke gir den tilknytning til Norge som kreves etter regelen om fast driftssted.

RETTENS KONKLUSJON

Retten konkluderer med at:

”Om de faktiske forhold i denne saken gir Alphawell den tilknytning til Norge som ligger i kravet om "**fast driftssted**", må avgjøres etter en samlet vurdering. Med den betydelige tvil som etter mitt syn gjør seg gjeldende på flere punkter, er jeg kommet til at dette vilkåret ikke er oppfylt i denne saken” (s. 765).

Retten mener altså at en ”samlet vurdering” må legges til grunn for å avgjøre om vilkårene for fast driftssted er oppfylt. Det kan synes noe uklart hva retten mener at denne samlede vurderingen skal omfatte. Mener retten at dersom kravet til geografisk fasthet som

oppstilles i ordlyd, kommentarer og praksis ikke er oppfylt så kan det kompenseres med at virksomhet har lang varighet? Det er også grunn til å merke seg at retten foretar en samlet vurdering selv om den allerede har kommet til at hverken kravet til geografisk eller tidsmessig fasthet er oppfylt.

Til slutt uttaler retten at:

”Jeg tilføyer at domisilbeskatning er skatteavtalens hovedregel, og at beskatning i det land hvor virksomheten har **"fast driftssted"**, er et unntak fra denne regel” (s. 765)

Rent språklig sier retten her bare at det er snakk om en hovedregel og et unntak. Det siterte kan imidlertid tolkes som at retten mener at man i tillegg til ordlyd og de øvrige rettskildefaktorene skal legge vekt på at fast driftssted er et unntak fra skatteavtalens regel om hjemstadsbeskatning. At det er et unntak skal da tale mot at det foreligger et fast driftssted.

Hvis det er den sistnevnte forståelse som er den riktige kan den synes å være lite i samsvarende med øvrige rettskildefaktorer og forutsetningene til de statene som har inngått slike skatteavtaler. Ordlyden er utformet med tanke på at den skal forstås etter sitt innhold og det er ikke tatt høyde for noen presumpsjon om hjemstadsbeskatning. Det er tungtveiende samfunnshensyn på begge sider og en presumpsjon om hjemstadsbeskatning vil gå på bekostning av kildestaten sitt behov for å beskatte virksomhet som forbruker dens naturressurser.

4.1.2.4 DOMMENS BIDRAG TIL FORSTÅELSEN AV REGELEN OM FAST DRIFTSSTED

ER DET ET VILKÅR AT VIRKSOMHETSUTØVEREN HAR ET RETTSKRAV PÅ Å BRUKE FORRETNINGSSTEDET?

I denne dommen oppstilles det altså ikke noe vilkår om at virksomhetsutøveren må ha rettskrav på å få benytte lokalene. For at Pegrum skulle kunne utføre oppdragene var det praktisk og kanskje en forutsetning at han benyttet lokaler tilvist av Statoil, men dette rokker ikke ved det forhold at førstvoterende mener at Pegrum ikke behøvde å ha rettskrav på å få benytte lokalene.

Dommen kan altså tas til inntekt for at det ikke er et vilkår at virksomhetsutøveren har et rettskrav på å benytte forretningsstedet.

Det svekker imidlertid vekten av dette argumentet at det ikke var nødvendig for dommen resultat å vurdere hvorvidt Pegrum måtte ha et rettskrav på å benytte lokalene. Rettens behandling av dette spørsmålet var altså et obiter dictum.

DOMMENS BIDRAG TIL TOLKNINGEN AV KRAVET OM GEOGRAFISK FASTHET

Retten konkluderte med at det ikke fasthetskrevet ikke var oppfylt i og med at Pegrum jobbet fra flere kontorer både i Bergen og Stavanger. Slik fasthetskrevet er utformet i skatteavtalen er det vanskelig å se at retten kunne kommet til et annet resultat. Pegrums forretningssted var kontoret han jobbet fra og dette skiftet både innenfor den enkelte by og mellom byer. Det kunne derfor vanskelig sies å falle innenfor en naturlig forståelse av ordet fast.

Etter min mening var Pegrums forhold relativt langt utenfor fasthetskrevets yttergrense. Det er derfor slik jeg ser det ikke mulig å trekke særlige slutninger fra dommen når det

gjelder fasthetskravets ytergrense. Jeg mener derfor at dommen på dette punkt ikke bidrar særlig til tolkningen av fast driftssted.

Som jeg tidligere har vært inne på mener jeg at fast driftssted slik begrepet er definert i mønsteravtalen er lite adekvat når det gjelder tjenesteyting som dette. Fasthetsvilkåret synes å være utformet med henblikk på tradisjonell vareproduksjon. Særlig konsulentvirksomhet som dette kan ha et slikt omfang og en slik art at det er naturlig at den beskattes i den stat der virksomheten er utøvet selv om konsulenten veksler arbeidssted.

Min kritikk på dette punkt retter seg altså mot utformingen av begrepet fast driftssted og ikke mot Høyesteretts tolkning av det.

HVA KAN UTLEDES AV DOMMEN NÅR DET GJELDER KRAVET TIL VIRKSOMHETENS VARIGHET?

Retten viser til at det følger av juridisk litteratur at to år under enhver omstendighet tilfredsstiller kravet til varighet og at det ikke er noe krav om at virksomheten skal være kontinuerlig. Siden dette bare gjengis av retten uten at det kommenteres er det naturlig å si at retten gir sin tilslutning til teoriens standpunkt. Dommen kan derfor tas til inntekt for at det som her gjengis fra litteraturen er i samsvar med gjeldende rett.

Retten gir ytterligere bidrag til tolkningen av kravet til varighet når den skriver at ”hyppigheten av avbrudd må etter min mening tillegges en viss betydning. Hyppige og korte opphold med derav følgende stadig skiftende kontorer taler for at kravet om fasthet ikke er oppfylt” (s. 765). Skatteavtalens ordlyd sier på dette punkt ikke så mye så her gis det betydelige bidrag til tolkningen av kravet til varighet.

Retten kom til at heller ikke kravet til varighet var oppfylt.

Kravet til geografisk fasthet og varighet er kumulative vilkår. De må begge være oppfylt for at det skal foreligge et fast driftssted. Etter min mening er det derfor mest naturlig å si at både rettens drøftelse av kravet til geografisk fasthet og varighet tilhører dommens ratio decidendi.

4.1.3 RT-2004-957 ELFENBENSKYSTEN

4.1.3.1 SAMMENDRAG

PGS, som er et aksjeselskap hjemmehørende i Norge, drev i 1996 seismiske undersøkelser i Elfenbenskysten. Undersøkelsene ble foretatt av to skip. Det ene fartøyet opererte innen et område på 561 kvadratkilometer og var i virksomt i 25 dager. Det andre skipet brukte 41 dager på å undersøke et område på 1100 kvadratkilometer.

PGS hadde betalt skatt til Elfenbenskysten ut i fra den oppfatning at skipenes virksomhet representerte to faste driftssteder. Norske myndigheter mente at PGS ikke hadde hatt fast driftssted i Elfenbenskysten og beskattet selskapet for all inntekt opptjent på ivoriansk sokkel. Høyesterett kom enstemmig til at vilkårene for fast driftssted ikke var oppfylt.

I artikkel 5 i skatteavtalen med Elfenbenskysten var fast driftssted definert på denne måten:

« Uttrykket « **fast driftssted** » betyr i denne overenskomst en fast forretningsinnretning gjennom hvilken foretagendets virksomhet helt eller delvis blir utøvet. »

Førsvoterende presiserer at denne definisjonen er hentet fra OECDs mønsteravtale av 1963 artikkel 5 første ledd og at definisjonen er videreført uendret i mønsteravtalene fra 1977 og 2003. Det var derfor ikke noe i denne definisjonen som skulle tilsi at begrepet fast driftssted skulle ha en annen betydning i avtalen med Elfenbenskysten enn det hadde og har

i andre skatteavtaler med andre stater. For førstvoterende betød det at det ikke var noe i definisjonens ordlyd som tilsa at kommentarene og øvrige rettskilder rundt som gjaldt begrepet ikke skulle være relevante i denne saken. Når det gjelder dommens rettskildemessige betydning innebærer det at rettens tolkning av begrepet har betydning når begrepets innhold skal fastslås i fremtiden.

Vilkåret om at det må foreligge en forretningsinnretning og at virksometen må være utøvet gjennom denne er ikke utførlig behandlet i dommen. Førstvoterende nøyer seg med å fastslå at ”partene er enige om at fartøyene som ble benyttet til oppdragene etter skatteavtalen artikkel 5 første ledd er en « forretningsinnretning », og at virksomheten ble utøvd gjennom forretningsinnretningen. Jeg ser det på samme måte.” 33. Skip som driver seismiske undersøkelser innenfor avgrensede områder kan altså representere ”forretningsinnretning” i forhold til begrepet fast driftssted. Det sies ikke noe i dommen om hvorvidt dette representerer et grensetilfelle i forhold til begrepet ”forretningsinnretning” eller hvordan begrepet ellers er å forstå. At virksomheten ble utøvet gjennom forretningsinnretningen var åpenbart. Det forelå ikke noe alternativ.

Kravet til tid og sted for at vilkåret om fasthet skal være oppfylt er grundig behandlet i dommen og har gitt de viktige avklaringer. Særlig gjelder det vilkåret om varighet siden dommen er begrunnet med at dette vilkåret ikke var oppfylt.

I dommen gis også en utførlig gjennomgang av kildene som er relevante når skatteavtalen skal tolkes. Dommen gir derfor også verdifulle bidrag til forståelsen av metoden som må brukes når bestemmelser i skatteavtaler skal tolkes.

Førstvoterende presiserer først at ” Spørsmålet er om PGS i 1996 hadde to faste driftssteder på ivoriansk kontinentalsokkel i 25 dager om sommeren og 41 dager senhøstes ved utførelse av seismiske undersøkelser for to oppdragsgivere i to blokker på henholdsvis 561 og 1 100 kvadratkilometer.” (33). Partene var enige om at det forelå en ”forretningsinnretning” i avtalens forstand og førstvoterende så det på samme måte.

Førstvoterende presiserer at definisjonen av ”fast driftssted” i artikkel 5 i skatteavtalen med Elfenbenskysten er hentet fra OECDs mønsteravtale. Annet ledd i bestemmelsen hadde fått større omfang enn OECDs mønsteravtale. I avsnitt 44 sies det imidlertid at ”Jeg kan etter dette ikke se at utvidelsen av faste driftssteder i artikkel 5 annet ledd... har noen betydning for forståelsen av definisjonen av **fast driftssted**.”

4.1.3.2 KORT OM TOLKNINGSSPØRSMÅL SOM BEHANDLES I DOMMEN

Det er i hovedsak fasthetskravet som drøftes i denne dommen. Både kravet til geografisk fasthet og varighet blir relativt utførlig behandlet.

4.1.3.3 RETTENS TOLKNING OG SUBSUMPSJON

VILKÅRET OM GEOGRAFISK TILKNYTNING

Førstvoterende har en selvstendig behandling av skipene sin tilknytning til et bestemt geografisk område. Det er særlig i ledd 59 at dette er tema. Det jeg siterer nedenfor er hentet fra dette leddet.

Førstvoterende innleder sin begrunnelse på dette punkt med å vise til ”praksis mellom OECD-statene og kommentarene til mønsteravtalene av 1977 og 2003”. Noen nærmere angivelse av denne praksisen og kommentarene gis ikke. Det synes heller ikke å fremgå av det som i dommen er sitert av partenes anførsler.

Det som fremgår av denne praksisen og kommentarene er at det ”kreves ikke lenger fysisk tilknytning til et bestemt punkt”. Førstvoterende mener altså at det tidligere var et krav om tilknytning til et bestemt punkt men at dette ikke lenger er tilfellet. Med dette åpner altså

retten for at virksomhet som foregår innenfor et begrenset geografisk område men ikke på et bestemt punkt, kan etablere fast driftssted.

Retten gjør det klart at ”en form for tilknytning til et bestemt geografisk område må foreligge”. Som begrunnelse for dette vilkåret vises det til Alaskadommen i Rt. 1984 s. 99.

.

Videre presiserer førstvoterende at:

”Etter min mening står undersøkelser av kontinentalsokkelen ved hjelp av seismikk i en annen stilling enn gruve- eller anleggsdrift på land, hvor installasjoner, maskiner og utstyr er stasjonære i perioder innenfor det området som utgjør det faste driftssted. Seismiske undersøkelser av større deler av havbunnen skjer fra fartøyer som nødvendigvis må bevege seg kontinuerlig innen det området undersøkelsen gjelder.”

Når førstvoterende skriver ”står ... i en annen stilling” gir han uttrykk for at det er grunn til å behandle tilfellene ulikt. Han mener at det ikke er grunn til å stille det samme kravet til fasthet når det gjelder undersøkelser av kontinentalsokkelen ved hjelp av seismikk som ved gruve- eller anleggsdrift på land. Det forhold at de førstnevnte fartøyene må bevege seg for å utføre de aktuelle undersøkelsene taler altså etter førstvoterendes mening for at man for disses tilfelle ikke skal kreve tilknytning til et konkret geografisk punkt men i stedet legge vekt på at de beveger seg innenfor et avgrenset område.

Førstvoterende har ingen konklusjon på denne drøftelsen. Han avslutter med å skrive at: ”Ut fra mitt syn på kravet til varighet er det imidlertid ikke nødvendig å ta noe bestemt standpunkt til dette”. Hans drøftelse inneholder imidlertid nesten bare argumenter som taler for at tilfeller som dette skal oppfylle kravet til geografisk tilknytning. Dommen kan derfor tas til inntekt for at den tidligere mer absolutte oppfatning av kravet til geografisk tilknytning er i ferd med å mykes opp.

VARIGHETSKRAVET

PGS sin virksomhet ivoriansk sokkel ble ikke ansett å ha tilstrekkelig varighet for å oppfylle kravene til et fast driftssted. Dommen er begrunnet med at dette vilkåret ikke var oppfylt. Det jeg siterer nedenfor er fra ledd 61 i dommen.

Førstvoterende tar utgangspunkt i en naturlig forståelse av ”fast driftssted”. Denne tilsier etter hans mening at det kreves ”virksomhet av noe mer varig karakter”.

Når det gjelder kravet til **varighet** sies det først at ut fra en naturlig forståelse av begrepet må det ta sikte på ”virksomhet av noe mer varig karakter”. 61 Det vises til OECD-statenes praktisering av vilkåret som er omtalt tidligere i dommen og sies at i samsvar med den må utgangspunktet være at ”fast **driftssted** normalt krever at virksomhet gjennom driftsstedet utøves i mer enn seks måneder”. 61 Etter rettens oppfatning underbygges denne forståelsen av definisjonen av at ”Norge og mange andre stater med kontinentalsokler har funnet det nødvendig med egne protokoller eller bestemmelser i skatteavtalene for å skattlegge virksomhet og arbeid på kontinentalsokkelen, slik at **fast driftssted** anses å foreligge helt uavhengig av varigheten av oppdraget.” Avtalepraksis når det gjelder kontinentalsokkelen underbygger etter rettens oppfatning at ”enkeltoppdrag av noen få ukers varighet ikke gir grunnlag for etablering av fast driftssted”.

Det er altså naturlig å tolke dommen slik at det normalt kreves mer enn 6 måneders varighet for at kravet til varighet skal være oppfylt. Enkeltstående oppdrag av noen ukers varighet er klart ikke tilstrekkelig.

4.1.3.4 DOMMENS BIDRAG TIL TOLKNINGEN AV REGELEN OM FAST DRIFTSSTED

DOMMENS BIDRAG TIL TOLKNINGEN AV KRAVET OM TILKNYTNING TIL ET GEOGRAFISK OMRÅDE

Dommen gir en rekke bidrag til fortolkningen av vilkåret om tilknytningen til et bestemt geografisk sted. For det første er det verdt å merke seg at førstvoterende referer til kommentarene til mønsteravtalene av 1977 og 2003 som ikke lenger krever fysisk tilknytning til et bestemt punkt. Dette er altså en endring i forhold til det som gjaldt da Alaskadommen falt i 1984.

Det er altså slik jeg ser det naturlig å forstå førstvoterende slik at han mener at det i dag ikke kreves tilknytning til et bestemt punkt. Det kan altså etter dette foreligg et fast driftssted selv om virksomheten blir drevet innenfor et større men avgrenset område. Videre fremgår det av dommene at det avgjørende er om virksomhetens art tilsier bevegelse innenfor et område.

Det er imidlertid forhold som svekker de slutningene jeg her gir uttrykk for. For det første svekker det vekten at han ikke sier det direkte men kun kommer med antydninger. Videre svekker det vekten at også dette er obiter dicta. Dommen er begrunnet med at virksomheten ikke hadde tilstrekkelig varighet.

VARIGHETSVILKÅRET

I ledd 61 vises det til retten på grunnlag av OECD-statenes praksis mener at det kreves mer enn seks måneder varighet. Dette er en klar og praktisk presisering av varighetskravet som blir lagt til grunn for dommen. Det gir dommen stor vekt på dette punkt.

4.2 Rt-1997-653 SIEMENS – MONTERING ELLER ARBEIDSUTLEIE

4.2.1.1 SAMMENDRAG

Siemens AS var et heleid datterselskap av Siemens AG. Siemens AS var hjemmehørende i Norge mens Siemens AG var hjemmehørende i Tyskland. Spørsmålet i saken var om Siemens AG og 20 ansatte i selskapet var skattepliktige til Norge for arbeid på norsk landjord og kontinentalsokkel. Avgjørende var om Siemens AG hadde fast driftsted i Norge i henhold til Norges skatteavtale med Tyskland. Dommen er enstemmig.

4.2.1.2 KORT OM TOLKNINGSSPØRSMÅL SOM BEHANDLES I DOMMEN

I dommen drøftes særlig rekkevidden av ”montørregelen” i artikkel 5 nummer 3. Avgjørende for om denne kom til anvendelse var karakteren av avtaleforholdet mellom partene.

4.2.1.3 RETTENS TOLKNING OG SUBSUMPSJON

Når det gjelder ”skatteavtalenes karakter, prinsippene for tolkingen mv”, viser førstvoterende til Høyesteretts uttalelser i Alphawelldommen, [Rt-1994-752](#). Han presiserer at det der især var fasthetskravet som var omtvistet men at dette er ikke et vesentlig spørsmål i denne sak.

Den tysknorske skatteavtalen har i artikkel 2(2) et prinsipp om at begreper som ikke er definert i avtalen skal tolkes overensstemmende med lovgivningen i den stat som anvender den. Førstvoterende skriver at også Alphawell-dommen på dette grunnlag har betydning i hverende sak. I den forbindelse viser han særlig til at ”Det pekes i dommen på at de utdrag av utenlandsk rett som var dokumentert ”viser at det gjennomgående stilles små

krav til et "**fast driftssted**". Rettens konklusjon i Siemensdommen var at det forelå fast driftssted. Det kan derfor ikke utelukkes at uttalelsen i Alphawelldommen om at det stilles små krav til et fast driftssted kan ha hatt betydning for konklusjonen. Siden den refererte uttalelsen fra Alphawelldommen slik jeg ser det er ganske innholdsløs og dessuten ikke var nødvendig for resultatet i den dommen, mener jeg at det kan være uheldig at den legges til grunn i Siemensdommen uten særlig diskusjon.

I den aktuelle skatteavtale med Tyskland er begrepet fast driftssted presisert i artikkel 2(1) nummer 4. Presiseringen svarer på alle vesentlige punkter til artikkel 5 i OECDs mønsteravtale.

Førstvoterende presiserer at det først og fremst er (gg) i avtalen som er av interesse i saken. Her angis det at fast driftssted omfatter særlig "et bygningsarbeid eller monteringsarbeid hvis varighet overstiger tolv måneder". Dette tilsvarer artikkel 5 nummer 3 i mønsteravtalen.

Innledningsvis i drøftelsen skriver dommeren at: "Det er på det rene at salg eller utleie av for eksempel maskinelt utstyr til en medkontrahent i Norge ikke i seg selv etablerer **fast driftssted** her for en leverandør i utlandet." (s663) Det var på det rene at Siemens AG i det minste hadde drevet med salg eller utleie av utstyr til Siemens AS, så det var naturlig at retten tok stilling til dette spørsmålet. Selv om det ikke var grunnlag i det tidligere rettskildemateriale for at salg eller utleie av utstyr skulle medføre at det forelå fast driftssted har det verdi at Høyesterett fastslår dette såpass klart.

Siden Siemens AS sitt salg og utleie av utstyr ikke var tilstrekkelig til å fastslå at det forelå fast driftssted vurderte retten hvorvidt fast driftssted kunne sies å foreligge på grunnlag av at Siemens AG skulle bearbeide, utvikle eller montere utstyret. Dette innebar en vurdering i flere trinn. For det første tok retten stilling til om avtalen med Hydro kun innebar salg av anlegget og en forpliktelse til å stille personell til disposisjon dersom Hydro skulle ønske det. I så fall ville det foreligge avtale om salg av anlegg og utleie av arbeidskraft men ikke

installering og idriftstillelse og dermed monteringsarbeid. Dersom avtalen med hydro påla Siemens AG forpliktelser med hensyn til monteringsarbeid ble det neste spørsmålet om Siemens AG i forhold til Siemens AS likevel bare hadde plikt til å levere utstyr og leie ut arbeidskraft. For at Siemens AG skulle ha fast driftsted i Norge måtte altså selskapet ha monteringsforpliktelser både overfor Hydro og Siemens AS.

Førstvoterende kom til at avtaleforholdet med Hydro medførte en forpliktelse til å foreta monteringsarbeid og ikke bare levering og arbeidsutleie. Hovedpunktene i rettens begrunnelse for dette var at det dreide seg om ”meget omfattende ytelser” fra både Siemens AG og Siemens AS. Siemens sin tekniske bistand ved prosjektet var fremhevet i tilbudet fra Siemens AS til Hydro som ble fremsatt i 1985, i forhandlingene som fulgte mellom partene og i Hydro sin ”Purches Order”. Riktignok var det opp til Hydro å anmode om personell fra Siemens men førstvoterende mente at ”Realiteten var at SAS gjennom kontrakten påtok seg å yte en personellinnsats ved installering og idriftsettelse som partene oppfattet som helt nødvendig.” (s. 665) Retten viser også til at anlegget var teknisk komplekst og at kompetansen satt hos leverandøren og at det derfor var ”lite naturlig” at monteringsarbeidet skulle utføres under rene arbeidsleiekontrakter. Etter så å ha poengtert at ”I avtaleforholdet mellom SAS og Hydro er det under enhver omstendighet en rekke elementer som viser at dette hadde en annen karakter” enn en ren arbeidsleiekontrakt, gjennomgår førstvoterende de konkrete avtaledokumentene. Jeg går ikke nærmere inn på denne gjennomgangen. Siemens AG hadde også anført at det forhold at Siemens AS ikke hadde ansvar for arbeidsresultatet og fikk oppgjør per time tilsa arbeidsutleie. Førstvoterende mente imidlertid at konkrete forhold rundt arbeidsforholdet gjorde det naturlig med timebetaling og han synes ikke å være enig i at Siemens ikke hadde ansvar for resultatet.

Førstvoterendes konklusjon på denne drøftelsen er at: ”Overfor Hydro fremstår forpliktelsen som en sammensatt ytelse der utstyrsleveransen nødvendigvis måtte suppleres med ingeniørtjenester med sikte på å montere systemet og medvirke til å gjøre det operativt.” (s. 667)

KARAKTEREN AV SIEMENS AG SIN VIRKSOMHET

Etter at han altså konkluderer med at det overfor Hydro forelå en monteringsforpliktelse går han over til å se på karakteren av Siemens AG sin virksomhet.

Siemens AG hadde anført at uavhengig av Siemens AS sine forpliktelser over for Hydro var Siemens AG overfor Siemens AS kun underleverandør av utstyr og utleier av personell. Førstvoterende mener imidlertid at Siemens AG hadde monteringsforpliktelser.

Førstvoterende legger vekt på at det hele tiden var et omfattende samarbeid mellom de to siemensselskapene. Siemens AG spilte en "fremskutt rolle" blant annet ved at det var det som i første rekke hadde den ingeniørfaglige kompetansen til å gjøre systemet operativt. (s. 668) Det ble også lagt vekt på at et brev til norske myndigheter fra 1985 uttrykte at "høyt kvalifisert Siemens AG-personell tok aktivt og ledende del i alle prosjektets faser". (s. 668)

Førstvoterende kommer til at Siemens AG i forhold til Siemens AS spilte en "sideordnet rolle" (s. 668) ved oppfyllelsen av kontrakten med Hydro og det ikke var snakk om noe underleverandørforhold. Avtalen preges av at:

"...partene skal yte noe felles overfor en tredje part og at de fordeler oppgaver, ansvar mv. Avtalen gir ikke grunnlag for å konstatere at SAG var underleverandør i forhold til SAS. Tvert imot synes det å fremgå det at partene innad var sideordnet i samarbeidet, men at SAS opptrådte utad. At SAG var fremstilt som underleverandør i avtalen med Hydro, finner jeg ikke å kunne legge vekt på og viser til hva lagmannsretten uttaler om dette." (s. 669)

4.2.1.4 DOMMENS BIDRAG TIL TOLKNINGEN AV REGELEN OM FAST DRIFTSSTED

Problemstillingene som behandles i dommen er noe mer spesielle og dens betydning for tolkningen av fast driftssted kan derfor være noe mer begrenset enn for flere av de andre dommene jeg tar opp.

Det fremgår av dommen at vurderingen av om det foreligger et ”monteringsprosjekt” eller lignende som faller inn under artikkel 5 nummer 3 må baseres på en tolkning av avtalen som lå til grunn for det arbeidet som ble utført. Det var karakteren av de ytelsene som skulle presteres som var avgjørende. Jeg vil ellers trekke frem at retten mente at det forhold at det dreide seg om ”meget omfattende ytelser” (s. 664) talte for at det var en monteringsforpliktelse.

4.3 Rt-2001-512 SAFE SERVICE - ER DET ET VILKÅR AT DET RENT FYSISK UTØVES VIRKSOMHET I NORGE

4.3.1 SAMMENDRAG

Saken er hentet fra offshoresektoren og gjelder særlig den skattemessige betydningen av at det ble benyttet underentreprenører for å oppfylle en avtalemessig forpliktelse.

Phillips hadde inngått avtale med Ugland Construction Company om leie av en boligrigg til bruk på Ekofisk-feltet fullt bemannet og utstyrt. Ugland hadde derfor inngått en såkalt managementavtale med det svenske rederiet Broström rederi AB (Broström) om at Broström skulle bemanne og drive plattformen. Det ble så inngått en ”service agreement” mellom Broström og Safe Service AB (Safe). Safe på sin side inngikk avtale med det norske selskapet Chalk Catering AS (Chalk) om at det skulle utføre cateringtjenestene på plattformen.

Ankende part i saken var Safe og hovedspørsmålet var om dette selskapet var skattepliktig til Norge selv om cateringen var utført av et annet selskap (Chalk). Retten kom til at Safe var skattepliktig på dette grunnlag. Dommen var enstemmig.

4.3.2 TOLKNINGSSPØRSMÅL SOM DOMMEN BEHANDLER

Dommen tar opp to vesentlige tolkningsspørsmål knyttet til fast driftssted. For det første om en og samme virksomhet kan utøves av to rettssubjekter. For det andre om det er et vilkår at virksomhetsutøver selv rent fysisk driver virksomhet i Norge.

4.3.3 RETTENS TOLKNING OG SUBSUMPSJON

Dommen inneholder en ganske omfattende drøftelsen av av virksomhetsbegrepet. Denne drøftelsen angår riktignok direkte bare begrepet slik det er brukt i den gamle skattelovens § 15 første ledd bokstav c men drøftelsen kan ganske sikkert ha betydning ut over dette. Når det gjelder virksomhetsbegrepet er det særlig to forhold som vurderes. Det er for det første ”betydningen av at Safe ikke selv utførte cateringvirksomheten og heller ikke foretok seg andre fysiske handlinger på plattformen i forbindelse med cateringene” (s. 520) som vurderes. Dernest drøftes det ”om en og samme « virksomhet » skatterettslig kan anses å være utøvet av mer enn ett rettssubjekt.” (s. 521)

OECDs mønsteravtale blir brukt som et moment i forbindelse med tolkningen av skattelovens §15. Når det gjelder vekten av mønsteravtalen i denne sammenhengen skriver førstvoterende:

” Forståelsen av mønsteravtalen artikkel 5 nr. 3 er under ingen omstendighet avgjørende for tolkningen av skatteloven §15 første ledd bokstav c og Den nordiske

skatteavtalen artikkel 27. Men det kan trekkes ut av OECDs behandling hittil, at oppfatningen i de fleste OECD-statene synes å være at en entreprenør skal anses skattepliktig i landet der bygge- og anleggsvirksomhet foregår, også i tilfeller der arbeidet helt ut utføres av en underentreprenør” (s. 523)

Nordisk skatteavtale, OECDs mønsteravtale og kommentarene til sistnevnte er altså flere steder trukket inn som momenter ved tolkningen av den norske skatteloven. Noen vurdering av om det er i strid med Nordisk skatteavtale å gjennomføre beskatningen av Safe inneholder imidlertid ikke dommen.

Det var opp til den ankende part å anføre at beskatning av han ville være i strid med Nordisk skatteavtale og det ser ikke ut til at det foreligger noen slik påstand. Det synes å være grunnen til at denne problemstillingen ikke er tatt opp i dommen.

På side 521 skriver førstvoterende i forbindelse med tolkningen av NSA at: ”En midlertidig virksomhet utenfor bostedslandet utløser altså ikke rett til beskatning”. Det synes som om ordet ”midlertidig” her er ment som en motsetning til ordet ”fast” i fast driftssted og at denne antitesen er det eneste rettskildemessige grunnlaget han har for å oppstille denne regelen.

Som jeg har vært inne på i formindelse med dommen fra er det i praksis antatt at krevet til fastet er oppfylt tidsmessig dersom virksomheten har vært lengre enn seks måneder. Det kreves altså ikke at virksomheten er permanent. Dersom man tolker ”midlertidig” som ”ikke permanent” kan førstvoterendes uttalelse derfor være misvisende. Bemerkningen fra førstvoterende kan derfor sies å være uheldig.

Førstvoterende foretar en tolkning av artikkel 5 nummer 3 i OECDs mønsteravtale i forhold til tilfellene der en kontrakt dlevis oppfylles av en underentreprenør. Problemstillingen er altså hvordan kravet til at anleggsavirksomheten må vare i tolv måneder forholder seg til situasjonen der arbeider utføres delvis av entreprenør og delvis av underentreprenør. Han

trekker frem punkt 19 i kommentarene hvor det fremgår at anleggsperioden for underentreprenøren skal anses som anleggsperiode for hovedentreprenøren. I og med at dette fremgår av kommentarene til mønsteravtalen og kun er referert i dommen er det imidlertid lite naturlig å si at det er dommen som her bidrar til tolkningen av regelen om fast driftssted.

Siden underentreprenøren i denne saken hadde utført hele anleggsarbeidet var spørsmålet om kommentaren til mønsteravtalen på dette punkt kunne tolkes antitetisk slik at det kun var dersom underentreprenøren utførte deler av arbeidet at hans anleggstid skulle telle med ved vurderingen av hovedentreprenørens anleggstid.

Retten viser til et pågående arbeid i OECD med å presiserer kommentarene på dette punkt. Det forelå et forslag om at underentreprenørens anleggstid skulle telle med dersom han utførte "all or parts of such avsnitt project". I høringsrunden hadde alle med unntak av ett OECD-land gått inn for denne endringen.

Også på dette punkt er det mer naturlig å si at dommen belyser hvordan regelen om fast driftssted er å forstå snarere enn å si at dommen i seg selv bidrar til tolkningen.

4.3.4 DOMMENS BIDRAG TIL TOLKNINGEN AV REGELEN OM FAST DRIFTSSTED

KAN EN OG SAMME "VIRKSOMHET" SKATTERETTSLEG ANSES Å VÆRE UTØVET AV MER ENN ETT RETTSSUBJEKT

Retten legger til grunn at skatteavtalen ikke krever at det kun skal være ett rettssubjekt per virksomhet. Denne tolkningen har stor vekt som en del av rettens anførte ratio decidendi.

MÅ SKATTYTER UTFØRE FYSISKE HANDLINGER I NORGE FOR AT HAN SKAL KUNNE HA FAST DRIFTSSTED HER

Retten kom til at det ikke kan utledes av skatteavtalen at virksomhetsutøveren selv må utføre fysiske handlinger i Norge. Han kan ha fast driftssted i Norge selv om all fysisk virksomhet her utføres av kontraktsmedhjelpere.

Rettens begrunnelse for denne tolkningen synes i stor grad å være reelle hensyn. Dette kan tas til inntekt for at retten har foretatt en dynamisk tolkning ut i fra dagens endrede samfunnsforhold.

4.4 DOMMER SOM BEHANDLER TILORDNINGSSPØRSMÅL

Selskapet som driver virksomhet gjennom fast driftssted i Norge kan ha inntekter og kostnader som har ulik grad av funksjonell og geografisk tilknytning til driftsstedet. Det kan være

I flere av de dommene jeg behandler i denne delen avviser retten at det kan trekkes slutninger fra regler som bestemmer når fast driftssted foreligger til spørsmålet om hvilke inntekter og kostnader som skal tilordnes det faste driftsstedet. For eksempel skriver førstvoterende i Rt. 2002 s. 718 om 12-måneders regelen i artikkel 5 nummer 3 at han kan ”ikke se at det er grunnlag for å slutte fra en bestemmelse om hva som kreves for etablering av **fast driftssted**, til hvilke inntekter og utgifter som skal tilordnes driftsstedet” (s. 725).

Det følger av dette at de tilordningsspørsmålene jeg behandler i denne delen ikke bygger på en tolkning av skatteavtalenes artikkel 5.

I de dommene jeg har behandlet til nå har det vært en forutsetning at det forelå hjemmel i intern rett for beskatning. Det er en forutsetning også for dommene som følger i denne

delen. I tillegg til det er det for de dommene jeg tar for meg her en forutsetning at det foreligger et fast driftssted. Det er først da det er aktuelt å drøfte hvilke inntekter og kostnader som skal tilordnes det faste driftsstedet.

4.4.1 Rt-1994-132 UNCLE JOHN

4.4.1.1 SAMMENDRAG

Tre selskaper som alle var hjemmehørende i Storbritannia, hadde søkt fradrag for direkte og indirekte utgifter som hadde påløpt mens et dykkerskip ("Uncle John") lå i opplag i Storbritannia. Skipet hadde i flere år mellom 1977 og 1991 vært i virksomhet på norsk sokkel. Saken gjaldt ligningen for 1985. Når det gjaldt tilordningen til det faste driftsstedet var hovedproblemstillingen om og i hvilken utstrekning det skulle gjøres fradrag for direkte og indirekte utgifter som påløp i den tiden fartøyet ikke var i virksomhet, men lå i opplag i Storbritannia.

Den internrettslige hjemmelen var skatteloven av 1911 §15 første ledd, bokstav c) jf §23 første ledd. Etter denne hadde utenlandske selskaper begrenset skatteplikt til Norge i den grad de "utøver eller deltar i næringsdrift eller virksomhet, som drives eller bestyres her i riket," (§15 første ledd, bokstav c første punktum). Petroleumsloven av 13. juni 1975 nummer 35 §§ 1 jf 2 utvidet skattebestemmelsens avendelsesområde til også å gjelde kontinentalsokkelen.

Når det gjaldt den interne rett konkluderer førstvoterende med at den ikke ga noe klart svar på om det var grunnlag for utgiftsfradrag i en sak som denne (s 138).

Førstvoterende konstaterte videre at det etter Norges skatteavtale med Storbritannia i utgangspunktet var en forutsetning for Norges beskatningsrett at selskapene hadde fast driftssted i Norge. Vilkårene for fast driftssted var etter den opprinnelige avtaleteksten ikke oppfylt, men etter en nyinnført artikkel 31 A i avtalen skulle slik virksomhet som

selskapene hadde drevet anses for virksomhet drevet gjennom fast driftssted i den annen stat.

Artikkel 8 i den aktuelle skatteavtalen hadde regler om hvilken fortjeneste og hvilke fradrag som skal "tilskrives" det faste driftsstedet. I og med at intern rett ikke ga noe klart svar på om det var adgang til å få fradrag for de aktuelle kostnadene vurderte retten om det var adgang til å legge vekt på i hvilken grad skatteavtalen ga adgang til slike fradrag ved beregningen av nettoinntekten til det faste driftsstedet.

Retten mente at det var adgang til å bruke skatteavtalen som argument når de interne skattereglene skulle tolkes. Det ble derfor nødvendig å ta stilling til om skatteavtalen tillot denne typen fradrag. Det fant retten at den ikke gjorde.

4.4.1.2 TOLKNINGSSPØRSMÅL SOM BEHANDLES I DOMMEN

Rettens hovedbegrunnelse synes å ligge i en tolkning av artikkel 8 punkt 2 og 3. Disse bestemmelsens angir hvilken fortjeneste og hvilke utgifter som skal tilordnes det faste driftsstedet. Retten vurderte hvilken regel om tilordning som fulgte av disse bestemmelsene og hvorvidt denne regelen tilsa at det skulle gis fradrag for utgiftene i opplagsperioden.

4.4.1.3 RETTENS TOLKNING OG SUBSUMPSJON

Retten slår først fast at selskapene har skatteplikt til Norge og at det heller ikke er bestridt av partene. Den internrettslige hjemmelen for skatteplikt er skatteloven av 18. august 1911 nummer 8 §15 første ledd bokstav c jf § 23 første ledd jf petroleumsskatteloven av 13. juni 1975 nummer 35 §1 jr §2.

Videre presiseres det i dommen at selskapene ikke er hjemmehørende i Norge og at de heller ikke har fast driftssted her etter Norges skatteavtale med Storbritannia av 22. januar 1969. Artikkel 31 A i avtalen som var innført ved en tilleggsprotokoll av 29. mars 1978 medførte imidlertid at slik virksomhet som selskapene hadde drevet skal anses for virksomhet drevet gjennom fast driftssted i Norge. Når det gjaldt beregningen av omfanget av skatteplikten til Norge skulle altså selskapenes virksomhet bedømmes som om de hadde hatt fast driftssted her.

Førstvoterende finner det uproblematisk å fastslå selskapenes skattepliktige bruttoinntekt. Det var heller ikke tvilsomt at det skulle gis fradrag for de direkte utgiftene som påløp mens skipet var virksomt på norsk kontinentalsokkel. Problemet knytter seg til de indirekte utgiftene. I hvilken grad skal det gis fradrag for direkte og indirekte utgifter som påløp i den perioden fartøyet ikke var i virksomhet men lå i opplag i Storbritannia?

Norsk intern rett ga ikke svar på dette spørsmålet. Førstvoterende ser derfor på beregningsreglene i skatteavtalen med Storbritannia. Dette kan naturlig ses i sammenheng med at han øverst på side 138 skriver at: "Men i situasjoner der resultatet etter intern rett er usikkert, vil regler i skatteavtaler kunne gi veiledning." Jeg vil i det følgende drøfte hvorvidt det er adgang til å anvende skatteavtalen på denne måten.

Det fremgår av dommen at avtalen med Storbritannia er inngått på grunnlag av "Dobbeltskatningsavtaleloven" av 28. juli 1949 nummer 15 (heretter forkortet "1949-loven"). Denne kan etter sin ordlyd bare brukes til å inngå avtaler som innebærer "deling av skattefundamentene og herunder innrømme slik lempning i beskatningen at dobbeltskatning helt eller delvis unngås". Skatteavtaler som medfører en skjerping av beskatningen er det altså ikke adgang til å inngå med hjemmel i 1949-loven. Når slike avtaler inngås er det altså en forutsetning at avtalen ikke medfører en skatteskerping. Dersom avtalen i ettertid brukes som argument for å foreta beskatning eller nekte fradrag

som man ellers ikke ville hatt grunnlag for er det i strid med det som man må anse som forutsetningene da avtalen ble inngått.

Når det gjelder den fortjeneste som skal tilskrives det faste driftsstedet trekker førstvoterende frem bestemmelsen skatteavtalens artikkel 8 punkt 2: ”den fortjeneste som det ventelig ville ha ervervet, hvis det hadde vært et særskilt og selvstendig foretagende som utøvet samme eller lignende virksomhet under samme eller lignende vilkår og opptrådte helt uavhengig i forhold til det foretagende hvis faste driftssted det er”.

Førstvoterende skriver videre at: ” Når, som nevnt, vår interne skatterett ikke gir noen klar regel om fordeling av utgiftsfradrag i en situasjon som den foreliggende, finner jeg det riktig å ta utgangspunkt i skatteavtalens regler på dette området ved løsningen av vår sak” (s.138).

Førstvoterende mener altså at ” de løpende utgifter "Uncle John" hadde i den tid den hadde **"fast driftssted"** her, må komme til fradrag i den inntekt som ble innvunnet i samme periode” (s. 139).

Selskapenes påstand gjaldt imidlertid utgiftene i opplagsperiodene. Om disse sier førstvoterende at:

”utgifter som påløp i opplagsperiodene - både direkte og indirekte utgifter - hadde imidlertid intet med virksomheten ved det faste driftssted å gjøre, og vil, når denne skal bedømmes som en "selvstendig og uavhengig" virksomhet, overhodet ikke være fradragsberettiget. Dette er utgifter som må bæres av de britiske eierselskap og som etter skatteavtalens bestemmelser ikke kan trekkes inn ved vurderingen av det faste driftssteds nettoresultat. At ligningsmyndighetene har akseptert fradrag for utgifter under stilleligge som har direkte sammenheng med kontraktoppdrag på norsk sokkel, f eks ved stand-by perioder før oppdrag og ved avbrudd på grunn av reparasjoner e l i en slik kontraksperiode, er etter mitt syn helt i samsvar med det jeg her er kommet til. Slikt stilleligge er det ikke tale om i vår sak.” (s. 139)

På grunnlag av det siterte kan man stille spørsmålet om hvilket krav retten stiller til tilknytningen mellom kostnaden og virksomheten ved det faste driftsstedet for at det skal være rett til fradrag. Formuleringen ” hadde imidlertid intet med virksomheten ved det faste driftssted å gjøre” sier lite om hvilke forutsetninger som måtte være til stede for at kostnaden skulle ha noe med den aktuelle virksomheten å gjøre.

Rettens formulering når det gjelder de fradrag ligningsmyndighetene hadde akseptert kan imidlertid gi en viss veiledning. Om dette sies det at disse utgiftene ”har direkte sammenheng med kontraktoppdrag på norsk sokkel, f eks ved stand-by perioder før oppdrag og ved avbrudd på grunn av reparasjoner e l i en slik kontraktsperiode”.

Retten synes altså å legge vekt på den ”direkte sammenheng” med kontraktoppdraget på norsk sokkel. Om det er en tidsmessig eller funksjonell sammenheng som skal vektlegges sier dommen ikke noe om. Ordet ”direkte” tyder imidlertid på at det må være meget nær tilknytning mellom virksomheten og kostnaden.

Det kan altså for det første aksepteres fradrag for utgifter knyttet til stand-by perioder før oppdrag. Dette er en periode som ikke i tid faller sammen med perioden selskapet har fast driftssted. Noe krav om at det bare er utgifter som påløper i den periode det foreligger fast driftssted vil altså ikke retten stille opp. Utgiftene det aksepteres fradrag for påløper imidlertid i et tidsrom som faller rett forut for den perioden selskapet hadde fast driftssted og det kan være at utgifter som ikke knyttes til et tilliggende tidsrom vil måtte vurderes annerledes. Det synes altså som om retten mener at den tidsmessige sammenheng er et moment i vurderingen og at nær tidsmessig sammenheng i større grad taler for fradrag enn fjernere tidsmessig sammenheng.

Ved utgifter knyttet til ”avbrudd på grunn av reparasjoner” synes både den tidsmessige og den funksjonelle tilknytningen å være sterk.

4.4.1.4 DOMMENS BIDRAG TIL TOLKNINGEN AV REGELEN OM FAST DRIFTSSTED

I hovedtrekk er artikkel 8 punkt 2 og 3 i skatteavtalen med Storbritannia lik artikkel 7 nummer 2 og 3 i OECDs mønsteravtale og Nordisk skatteavtale.

Dommen gir uttrykk for liberale holdningen når det gjelder i hvilken grad skatteavtaler kan brukes til å tolke norske skatteregler. 1949-loven sett isolert og den vanlige forståelsen i teoriet før dommen har vært forstått slik at skatteavtalene ikke kan brukes som begrunnelse for å skjærpe beskatningen. I forhold til dette synet representerer dommen en oppmykning.

I og med at retten nekter fradrag for utgiftene kan man stille spørsmålet om resultatet dersom man ikke hadde brukt skatteavtalen som hjelp ved fortolkningen av den interne rett ville ha vært at det ville blitt gitt fradrag for utgiftene.

Som førstvoterende skriver, ga ikke den interne rett noen klart regel. Det er derfor ikke grunnlag for å si hva resultatet ville blitt dersom man ikke hadde brukt skatteavtalen.

Et problem i forhold til rettens forståelse av skatteavtalenes rolle på dette punkt er at det er en etablert oppfatning at det er opp til skattyter om han ønsker å påberope seg skatteavtalen eller ikke. Denne forståelsen bygger på en forutsetning om at skatteavtalene bare kan brukes til å lempe beskatningen.

Når det gjelder det generelle spørsmålet om hvilken nettoinntekt som skal tilordnes det faste driftsstedet stiller altså førstvoterende på grunnlag av skatteavtalens artikkel 8 opp en regel om at ” inntekter og utgifter som et **fast driftssted** har, skal bedømmes som om det hadde vært et særskilt og selvstendig foretagende som hadde stått for driften, uavhengig av eierselskapet i hjemlandet” (s. 138).

I og med at prinsippet følger ganske klart av ordlyden i artikkel 8 trenger man nok ikke denne dommen for å fastslå at skatteavtalen skal forsås på denne måten. Det viktigste bidraget kan derfor si at dommen gir til tolkningen av intern rett på dette området. Dommen kan tas til inntekt for at prinsippet skal anvendes også som presisering av intern rett så lenge det ikke foreligger en klarere regulering av spørsmålet der.

4.4.2 Rt-1995-455 SAFE REGALIA

4.4.2.1 SAMMENDRAG

Det var to hovdespørsmål i saken. Det første spørsmålet var om det skulle gis fradrag for utgifter som påløp i en periode skipet var stand by, altså ikke i operativ drift. Det andre hovedspørsmålet var om det var riktig å anvedne lineære avskrivninger eller saldoavskrivninger.

Når det gjaldt det første spørsmålet var det dissens. Flertallet på tre dommerer mente at det var grunnlag for å gi fradrag for utgiftene i standbyperioden. Når det gjaldt det andre spørsmålet mente både flertallet og mindretallet at det riktige var å gi fradrag for avskrivninger etter saldometoden.

4.4.2.2 KORT OM TOLKNINGSSPØRSMÅL SOM BEHANDLES I DOMMEN

Det var i hovedsak to spørsmål som retten måtte ta stilling til. Det første var om rederiets kostnader i en såkalt ”stand by”-periode hvor skipet befant seg i norsk farvann, kunne fratrekkes i virksomhetsinntekten. Det andre var hvilke avskrivningsregler som skulle anvendes.

Det var i forhold til spørsmålet om fradrag for stand by-utgiftene at det var dissens i Høyesterett. Førstvoterende var talsmann for mindretallet. Jeg gjengir først hovedpunktene i hans begrunnelse.

Førstvoterende bygde for det første sitt standpunkt på en tolkning av driftstedsbegrepet i artikkel 21. Han mente at denne krevde at virksomheten i tid måtte knytte seg til utvinningsvirksomheten på norsk sokkel. Videre mente han at det følger av en naturlig tolkning av fradragsregelen i artikkel 7 nummer 3 at fradragsberettigede utgifter funksjonelt og i tid må ha en direkte tilknytning til oppdragsperioden på norsk sokkel. Han mente videre at ”Uncle John”-dommen bygde på den samme forståelsen av regelverket. Endelig anfører han noen reelle hensyn som begrunnelsen for sin oppfatning.

4.4.2.3 RETTENS TOLKNING OG SUBSUMPSJON

Når det gjelder hjemmelsgrunnlaget for at selskapet har begrenset skatteplikt til Norge gjennom reglene om fast driftssted viser førstvoterende til begrunnelsen i ””Uncle John”-dommen i Rt. 1994 s. 132. Heller ikke i denne dommen var det noe ordinært fast driftssted men det ble ”fingert” på grunnlag av artikkel 21 i den aktuelle skatteavtalen med Sverige.

STAND BY-UTGIFTENE – MINDRETALLET

Førstvoterende som var talsmann for mindretallet, tok først for seg spørsmålet om det skulle gis fradrag for utgiftene som var påløpt i stand by-perioden.

Innledningsvis i sitt votum gjør han rede for den internrettslige hjemmelssituasjonen presiserer at Regalia etter intern norsk rett har skatteplikt til Norge. Videre viser han til at rederiet ikke hadde ordinært fast driftssted i Norge slik dette defineres i artikkel 5 men at det følger av artikkel 21 i Nordisk skatteavtale at Regalia skal anses å ha fast driftssted i Norge.

Det vises så til at artikkel 21 i Nordisk skatteavtale i det vesentlige tilsvarte bestemmelsen som ble anvendt i ”Uncle John”-dommen i Rt. 1994 s. 132. Et skille var imidlertid at

Nordisk skatteavtale i artikkel 21 hadde en regel om at det var et vilkår at virksomhetsperioden på norsk sokkel sammenlagt har en varighet på mer enn 30 dager i løpet av en tolv månedersperiode.

Som begrunnelse for at stand by-utgiftene ikke skal kunne fradras viser førstvoterende til Nordisk skatteavtale artikkel 7 nummer 3 som har regler om fradrag ved beregning av skattepliktig nettoinntekt fra det faste driftsstedet. Etter bestemmelsen skal fradrag innrømmes for utgifter ”som er påløpt i forbindelse med det faste driftssted, --- uansett om de er påløpt i den kontraherende stat hvor det faste driftssted ligger eller andre steder”. Førstvoterende tolker denne bestemmelsen dithen at:

*Bestemmelsen utelukker i og for seg ikke at det kan tas hensyn også til en utgift som er påløpt før - eller eventuelt etter - den aktive oppdragsperiode i Norge. Men den naturlige forståelse av skatteavtalen på dette punkt, når skatteplikten følger av den særlige, virksomhetsbestemte regel om **fast driftssted** i art. 21, mener jeg må være at fradragsretten er begrenset til utgifter som funksjonelt og i tid har direkte tilknytning til den skattepliktige oppdragsperiode på norsk sokkel. (s. 463)*

Førstvoterende mener altså at det må kreves at utgiften både funksjonelt og tidsmessig har ”direkte tilknytning” til den skattepliktige oppdragsperiode. Den kan imidlertid være påløpt både før og etter den aktive oppdragsperiode. Det er derfor naturlig å forstå han slik at han ikke mener at loven krever at utgiften skal være påløpt i løpet av den skattepliktige oppdragsperiode, men at den må være påløpt i en periode som faller umiddelbart før eller umiddelbart etter oppdragsperioden.

I tillegg mener altså førstvoterende at det kreves funksjonell tilknytning mellom utgiften og oppdragsperioden. Det er naturlig å forstå han slik at han med dette mener at det ut over den tidsmessige sammenhengen også må være en faktisk sammenheng mellom utgiften og oppdraget. Funksjonell sammenheng kan for eksempel sies å foreligge dersom utgiften var

nødvendig for at det skulle være mulig å utføre oppdraget eller at den oppsto som en nødvendig følge av oppdraget.

Det er også grunn til å spørre hva førstvoterende mener med at dette er en naturlig forståelse av skatteavtalen ”når skatteplikten følger av den særlige, virksomhetsbestemte regel om **fast driftssted** i art. 21”. Mener han at en det ikke ville være en naturlig forståelse av skatteavtalen dersom det faktisk hadde foreligget et fast driftssted, jf skatteavtalen artikkel 5? Han gir ikke noen begrunnelse for at den naturlige forståelsen i så fall ville være en annen, men det kan hevdes at han med det siterte åpner for at det kunne vært grunnlag for fradrag dersom Regalia hadde hatt et ordinært fast driftssted i Norge.

Førstvoterende mener at ”Uncle John”-dommen bygger på samme forståelse av regelverket som han selv legger til grunn. Han foretar en sammenligning av de faktiske forhold i sakene for å begrunne dette.

Førstvoterende anfører videre som begrunnelse for sitt standpunkt at det ”synes det å være et gjennomgående prinsipp i norsk sokkelbeskatning at den inntekt som kommer til beskatning i Norge, ikke skal påvirkes - eller iallfall påvirkes minst mulig - av virksomhetsresultatet utenfor norsk beskatningsområde” (s. 463) Han mener også at det vil føre til ”tilfeldige resultater” dersom man godtar fradrag i situasjoner som dette.

Førstvoterende mener at det er uten betydning om liggetiden inntreffer i norsk eller utenlandsk farvann. Han mener at: Det må da være irrelevant om eieren i den eller de oppdragsfrie perioder har valgt å legge fartøyet stand by på norsk eller en annen stats territorium, noe som også vil kunne bero på - beskatningsmessig sett - helt tilfeldige omstendigheter” (s. 464).

4.4.2.4 DOMMENS BIDRAG TIL TOLKNINGEN AV REGELEN OM FAST DRIFTSSTED

Dommens viktigste bidrag til spørsmålet om hvilke av de indirekte kostnadene det kan gis fradrag for ligger i at dommen godtar at 365-dagers regelen som ble lagt til grunn i Uncle John-dommen fravikes.

4.4.3 Rt-1998-794 B.J. SERVICES

4.4.3.1 SAMMENDRAG

Saken gjaldt et britisk selskap som utførte oppdrag knyttet til petroleumsutvinning på norsk sokkel. Spørsmålet var særlig hvor mye av de faste utgiftene som kunne føres til fradrag ved det fast driftssted i Norge.

4.4.3.2 KORT OM TOLKNINGSSPØRSMÅL SOM BEHANDLES I DOMMEN

Også i denne saken var spørsmålet om de indirekte kostnadene skulle fradragdelen av de faste kostnadene skulle regnes ut i fra ”365-dagers regelen” eller som en andel av det totale antall oppdragsdager i året.

4.4.3.3 RETTENS TOLKNING OG SUBSUMPSJON

Retten tok som utgangspunkt at virksomheten på driftsstedet må ses isolert. Fradrag ut i fra det totale antall operative dager ville gjøre skatteresultatet avhengig av virksomheten utenfor norsk sokkel og det ville avvike prinsippet om at det skal foretas en særskilt vurdering av virksomheten knyttet til det faste driftsstedet. På denne bakgrunn fant retten at 365-dagers regelen måtte komme til anvendelse.

4.4.3.4 DOMMENS BIDRAG TIL TOLKNINGEN AV REGELEN OM FAST DRIFTSSTED

Retten kom til at den riktige forståelsen av tilordningsreglene var at de indirekte kostnadene skulle fordeles på det faste driftsstedet etter 365-dagers regelen. Dette innebar en fravikelse av resultatet i Safe Regalia-dommen. Retten gikk tilbake til det standpunktet som ble inntatt i Uncle John-dommen.

4.4.4 Rt-2002-718 HEEREMA 3

4.4.4.1 SAMMENDRAG

Heerema var et nederlandsk selskap som utførte oppdrag på norsk kontinentalsokkel. Selskapet hadde i flere år på 80- og 90-tallet fast driftssted i Norge gjennom denne virksomheten. Saken gjaldt ligningen for 1991.

Når det gjaldt skatteplikten omfang var det i hovedsak to problemstillinger retten måtte ta stilling til. Den første var om skatteplikten var begrenset til den virksomheten som fysisk foregikk på norsk sokkel. Den andre var om 365-dagersregelen som var oppstilt i Rt. 1998 s. 794 skulle få anvendelse eller om det var grunnlag for å gjøre unntak fra denne regelen fordi det på grunn av naturgitte forhold kun var marked for virksomheten deler av året. Jeg vil i det følgende først si litt generelt om rettens behandling av disse spørsmålene.

Avgjørende for om skatteplikten var begrenset til virksomhet som rent geografisk foregikk innenfor norsk kontinentalsokkel var for det første om norsk lovgivning inneholdt en slik begrensning. De aktuelle lovhjemplene var her petroleumsskatteloven §2, jf. §1, jf. lov av 21. juni 1963 nr. 12 §1 og skatteloven av 1911 §15 bokstav c og §23. Det var særlig spørsmål om hva som ligger i lovens begrep ”dertil knyttet virksomhet”. Retten fant at norsk intern lovgivning ikke begrenset skatteplikten til virksomhet som rent geografisk foregikk innenfor norsk kontinentalsokkel

Etter at retten hadde kommet til at det skulle gis fradrag for de indirekte kostnadene var spørsmålet hvor stort fradraget skulle være. Det var her to alternativer. Enten så kunne man følge tidligere rettspraksis som tilsa at kostnadene skulle fordeles likt over alle årets 365 dager. Eller så kunna man si at det forhold at Heerema sin virksomhet på grunn av naturgitte forhold bare kunne utøves deler av året skulle føre til at kostnadene kunne fordeles på et lavere antall dager enn 365. Retten mente at det var grunnlag for å ta hensyn til de naturgitte forhold.

4.4.4.2 TOLKNINGSSPØRSMÅL SOM RETTEN MÅTTE TA STILLING TIL

Når det gjaldt det første hovedspørsmålet i saken, skattepliktens omfang, var det to spørsmål knyttet til omfanget av fast driftssted som retten måtte ta stilling til. For det første måtte retten avgjøre hvilke deler av virksomheten som hadde en slik tilknytning til det faste driftsstedet at de skulle tilordnes dette. Dernest tok retten stilling til om 12-måneders regelen i skatteavtalens artikkel 5 nummer 3 gir grunnlag for slutninger om hvilke inntekter og utgifter som skal tilordnes driftsstedet.

Det andre hovedspørsmålet i saken gjaldt fordelingen av de indirekte kostnadene. Her måtte retten avgjøre om 365-dagers-regelen-dagers regelen skulle anvendes eller om et lavere antall dager skulle legges til grunn.

4.4.4.3 RETTENS TOLKNING OG SUBSUMPSJON

HVILKE DELER AV VIRKSOMHETEN HADDE EN SLIK TILKNYTNING TIL DET FASTE DRIFTSSTEDET AT DE SKULLE TILORDNES DETTE

Løfteoppdragene som Heerema skulle utføre forutsatte mobilisering, transport og demobilisering av utstyret. Før Førstvoterende tar går inn på de konkrete bestemmelsene som var aktuelle karakteriserer han dette som ”hjelpaktiviteter” og ”nødvendige

deloppdrag” (s. 724). Etter hans syn sto ”hele virksomheten med gjennomføring av løfteoppdraget fra og med mobilisering” i en slik ”funksjonell og tidsmessig sammenheng” (s. 724) med den virksomheten som etablerte fast driftssted at den var omfattet av norsk beskatningsmyndighet.

Skatteavtalen med Nederland begrenset norsk beskatningsrett til virksomhet som foregår på norsk kontinentalsokkel. Det første som da ble vurdert var om artikkel 24 nummer 2 inneholdt regler som innebar en slik begrensning. Denne bestemmelsen regulerer hvilken virksomhet som etablerer fast driftssted på kontinentalsokkelen. Førstvoterende mente at man ikke kan trekke slutninger fra en regel om hva som skal til for at det foreligger fast driftssted til spørsmålet om hvilke inntekter og utgifter som skal tilordnes driftsstedet når det først er etablert. Bestemmelsen var derfor ikke relevant.

Deretter ble det vurdert om artikkel 7 innebar begrensninger og da særlig og da særlig hva som lå i formuleringen om at vedkommende stat kan skattlegge fortjeneste som kan ”tilskrives” driftsstedet (artikkel 7 nummer 1). Retten så bestemmelsen i sammenheng med artikkel 7 nummer 3 hvor det het at fradrag skal innrømmes ”for utgifter som er påløpt i forbindelse med det faste driftssted, ... uansett om de er påløpt i den stat hvor det faste driftssted ligger eller andre steder”. På dette grunnlag mente retten at:

” Det kan ikke være tvilsomt at utgifter til mobilisering og demobilisering i forbindelse med det faste driftssted må komme til fradrag etter artikkel 7 nr. 3 uansett hvor de påløper. Dette vil måtte ses som nødvendige kostnadselementer ved utføring av oppdraget, noe som etter det opplyste også godtas i ligningsmyndighetenes praksis. Det er for øvrig som krav om utgiftsfradrag ligningsmyndighetene normalt møter spørsmålet. For så vidt det, som i dette tilfellet, er aktuelt å fordele inntekter fra oppdraget til disse deler av virksomheten, må også disse inntektene tilskrives driftsstedet.”

FORDELING AV DE INDIREKTE KOSTNADENE

Når det gjaldt fordeling av de indirekte kostnadene var det to alternativer som var aktuelle. Enten så skulle de fordeles over samtlige av årets dager etter den såkalte 365-dagers regelen eller så skulle det tas hensyn til ”markedsrisikoen” og legges et lavere antall dager til grunn.

I sin drøftelse trekker førstvoterende først frem dommene i Rt. 1994 s. 132, Rt. 1995 s. 455 og Rt. 1998 s. 794. På grunnlag av disse dommene legger han til grunn at utgangspunktet er at fordelingen skal skje etter 365-dagers regelen.

Heerema hadde anført at løftevirksomheten i Nordsjøen var sesongbetont og at 365-dagers regelen derfor var uanvendelig. Dette fikk de retten med på. Førstvoterende skriver at: ”Det sentrale må være at det på grunn av naturgitte forhold ikke er marked for det konkrete driftsmiddel/den konkrete virksomhet annet enn i en begrenset del av året” (s. 727).

Førstvoterendes oppfatning blir presisert noe senere: ” Det avgjørende må være at det på grunn av naturgitte forhold ikke noe sted er marked for den konkrete virksomhet mer enn en del av året. Dette betyr blant annet at unntaket ikke får anvendelse hvis virksomheten kan forflyttes til andre markeder der de naturgitte begrensninger ikke foreligger” (s. 727).

Etter en ganske grundig gjennomgang av de faktiske forhold fant retten at Heeremas virksomhet var av en slik art det var grunnlag for å gjøre unntak fra 365-dagers regelen.

Når det gjaldt den nærmere fastsettelsen av det antall dager som utgiftene skulle fordeles på fant retten at disse ” må fastsettes skjønnsmessig i tråd med de forutsetninger og risikoavveininger som ligger til grunn for 365-dagers regelen, og med utgangspunkt i den del av året da det erfaringsmessig kan gjennomføres løfteoppdrag. I normalperioden er risikoen for dager uten inntektsbringende virksomhet driftsstedet uvedkommende. Såfremt

virksomheten de enkelte år faktisk foregår i flere dager enn denne perioden, må dette dagantallet legges til grunn” (s. 728).

Perioden for fordeling av de indirekte kostnadene ble etter dette satt til 230 dager.

4.4.4.4 DOMMENS BIDRAG TIL TOLKNINGEN AV REGELEN OM FAST DRIFTSSTED

Dommen legger til grunn at det kan kreves fradrag for både faste og variable kostnader som påløper mens fartøyet er aktivt på norsk sokkel. Det viktigste bidraget til spørsmålet om hvilke kostnader det kan gis fradrag for i inntekten fra det faste driftsstedet gir dommen ved å godta at det tas hensyn til at fartøyet på grunn av naturgitt forhold, ikke kan benyttes hele året. 365-dagers regelen ble likevel i utgangspunktet lagt til grunn som gjeldende rett.